

FACULTÉ DE DROIT DE L'UNIVERSITÉ DE PARIS

La Restitution

DES

Droits d'Enregistrement

(Lois des 18 janvier 1912 et 31 janvier 1914)

THÈSE POUR LE DOCTORAT

SCIENCES POLITIQUES ET ÉCONOMIQUES

Soutenue le 4 mars 1915, à 3 heures

PAR

L. DROUIN

Président : M. ALBERT WAHL, *professeur*.

Suffragants : { MM. MASSIGLI
BERTHÉLÉMY } *professeurs*

PARIS

LIBRAIRIE ARTHUR ROUSSEAU

ROUSSEAU ET C^{ie}

ÉDITEURS

14, RUE SOUFFLOT ET RUE TOULLIER, 13

1915



Digitized by the Internet Archive
in 2026

THÈSE

POUR LE DOCTORAT

La Faculté n'entend donner aucune approbation ni improbation aux opinions émises dans les thèses ; ces opinions doivent être considérées comme propres à leurs auteurs.

La Restitution

DES

Droits d'Enregistrement

(Lois des 18 janvier 1912 et 31 janvier 1914)

THÈSE POUR LE DOCTORAT

SCIENCES POLITIQUES ET ÉCONOMIQUES

Soutenue le 4 mars 1915, à 3 heures

PAR

L. DROUIN

Président : M. ALBERT WAHL, professeur.

*Suffragants : { MM. MASSIGLI
 BERTHÉLÉMY } professeurs*

PARIS

LIBRAIRIE ARTHUR ROUSSEAU

ROUSSEAU ET C^{ie}

ÉDITEURS

14, RUE SOUFFLOT ET RUE TOULLIER, 13

1915



A LA MÉMOIRE DE MA FEMME

A MES ENFANTS

ET A LEURS GRAND ' MÈRES

BIBLIOGRAPHIE

- Aubry et Rau.** — Cours de Droit civil français, 4^e éd.
Baudry-Lacantinerie. — Précis de Droit civil.
Bioche. — *Dictionnaire de procédure civile et commerciale.*
Bosquet. — *Dictionnaire raisonné des domaines et des droits domaniaux*, 1872.
Carré et Chauveau. — Les lois de la procédure civile, 3^e éd.
Championnière et Rigaud. — Traité des droits d'Enregistrement, éd. 1835-1851 (Champ. et Rig.).
Dalloz. — V^o *Enregistrement*.
Dalloz. — *Recueil périodique* (D. P.).
Défrénois. — *Répertoire général pratique du Notariat*.
Demante. — Principes de l'enregistrement en forme de commentaire de la loi du 22 frimaire an VII, 4^e éd.
Garnier. — *Répertoire général et raisonné de l'Enregistrement*, 7^e éd.
Glasson. — Précis de procédure, 2^e éd.
Instructions et circulaires de l'Administration de l'Enregistrement.
Journal officiel (Journ. off.).
Journal de l'Enregistrement (J. E.).
Journal du Notariat (J. Not.).
Lacoste. — De la chose jugée.
Maguéro. — Traité alphabétique des droits d'enregistrement, de timbre et d'hypothèques, 2^e éd.
Naquet. — Traité théorique et pratique des droits d'enregistrement, 2^e éd.
Répertoire général alphabétique du Droit français (Fuzier-Herman).
Répertoire périodique de l'Enregistrement de Garnier (R. P.).
Sirey. — *Recueil général des lois et arrêts.*
Wahl. — Traité de droit fiscal.
-

LA RESTITUTION DES DROITS D'ENREGISTREMENT

(Lois des 18 janvier 1912 et 31 janvier 1914)

INTRODUCTION

Il existe en droit commun un principe essentiel, formulé dans plusieurs de ses articles par notre Code civil ; ce principe est celui de la « répétition de l'indû ».

Aux termes de l'article 1235 : « Tout paiement suppose « une dette, ce qui a été payé sans être dû est sujet à répétition. »

Il faut rapprocher de cet article l'article 1376 d'après lequel « celui qui reçoit par erreur ou sciemment ce qui « ne lui est pas dû s'oblige à le restituer à celui de qui il « l'a indûment reçu ».

Le paiement a été fait indûment, soit lorsque la cause n'existait pas lors du paiement, soit lorsque la cause existant lors du paiement a cessé d'exister, tel le paiement d'une dette soumise à l'événement d'une condition résolutoire qui s'est plus tard réalisée ; l'acte disparaissant rétroactive-

ment, la cause du paiement disparaît elle-même rétroactivement et le paiement devenu sans cause est sujet à répétition ; celui qui a ainsi payé est juridiquement fondé à répéter ce qu'il a payé, car il n'a payé qu'à la condition que la cause de son paiement ne disparaîtra pas ultérieurement (1).

Les articles 1235 et 1376 du Code civil ne sont pas autre chose que la consécration d'un principe d'équité et de morale, mais s'ils ont toujours gouverné les rapports entre particuliers, ils n'ont pas, pendant longtemps, été applicables en matière fiscale.

La loi du 22 frimaire an VII qui est et reste, malgré les modifications qu'elle a subies, la loi organique et fondamentale de l'enregistrement, contient dans son article 60 une exception formelle au principe de la répétition de l'indû.

« Tout droit », dit cet article, « régulièrement perçu, « en conformité de la présente, ne pourra être restitué, « quels que soient les événements ultérieurs, sauf les cas « déterminés par la loi ».

Ainsi toute perception effectuée d'après la loi est définitive, inattaquable ; une fois faite, rien n'autorisera désormais le contribuable à en répéter le montant contre l'Etat.

On a essayé de justifier par trois motifs le principe posé par l'article 60 de la non-restitution des droits :

1° La crainte de la fraude de la part des contribuables ;

(1) Voir Aubry et Rau, §§ 442 et s.

2° La nullité d'un acte serait, en somme, imputable aux parties ;

3° La nécessité de la stabilité budgétaire.

Ces trois motifs sont-ils fondés ?

I. — Les parties, dit-on, pourraient feindre d'annuler des contrats valables et ayant, avec raison, supporté les droits. Merlin (1) a même vu là la raison dominante de l'article 60. En cas d'annulation amiable, il aurait pu, en effet, arriver que les parties veuillent obtenir de l'Administration la restitution des droits perçus, mais alors la feinte pouvait se retourner contre elles, puisque l'acte même d'annulation leur serait opposable ; et il faut remarquer que le principe de la non-restitution s'appliquait même au cas d'annulation judiciaire, c'est-à-dire là où la volonté des parties n'agit pas seule, où cette volonté est contrôlée par le tribunal.

II. — On soutient que la nullité d'un acte est imputable aux parties ; en outre que dans la plupart des cas aucune faute n'a été commise (car quelle faute commet donc un héritier qui, après avoir acquitté les droits de mutation par décès, se voit évincé par un testament qu'il ignorait : et quelle faute, un plaideur qui voit le jugement obtenu par lui réformé en appel par suite d'une fausse interprétation commise par le juge !), nous ne croyons pas qu'il soit permis de s'arrêter à ce second motif vraiment choquant ; tirer parti d'une faute est une iniquité que ne doit pas commettre l'Etat.

(1) Merlin, V° *Restitution des droits*.

III. — Reste ensuite la nécessité pour un budget d'avoir des recettes stables. Il est évident qu'au moment où fut votée la loi de frimaire, la considération budgétaire était d'une importance capitale ; les finances étaient dans un état lamentable, on était au lendemain de la banqueroute de l'an VI et l'on s'explique parfaitement les paroles de Duchatel, dans son rapport au Conseil des Cinq-Cents :

« Représentants du peuple, la plus grande impatience
« se manifeste à l'occasion des finances... et cependant dans
« quel autre pays du monde y a-t-il des ressources plus
« réelles et plus durables pour conserver sa force ? Nous
« vous offrons par notre projet de grands moyens d'améliorer les revenus de l'Etat. »

Mais ces considérations, en admettant qu'elles soient fondées pour justifier le vote de la loi de frimaire dans son ensemble, sont manifestement insuffisantes pour justifier l'entorse causée par l'article 60 au principe d'équité de la répétition de l'indû.

Ce serait d'ailleurs une erreur de croire que le principe posé par l'article 60 a été inspiré par l'ancien droit fiscal, car si le droit d'insinuation et le droit de contrôle n'étaient pas restituables parce qu'ils constituaient le salaire de la formalité, « au contraire, disait Bosquet (1), le fermier est
« quelquefois dans le cas de restituer les droits de centième
« denier et de lods et ventes, quoiqu'ils aient été légitime-
« ment payés, si la cause pour laquelle ils ont été acquittés
« est ensuite anéantie, en la déclarant nulle *ab initio* ».

(1) Bosquet, t. II, p. 240.

Cependant la Cour de cassation a consacré cette considération de l'intérêt budgétaire pour justifier une aussi grave dérogation au droit commun. Dans les conclusions qui ont précédé l'arrêt du 5 février 1867 que nous aurons l'occasion de citer au cours de notre étude, le procureur général Delangle s'exprimait ainsi :

« Une innovation aussi rigoureuse n'est pas évidemment le résultat du caprice ou d'une injustice réfléchie ; elle se fonde sur l'intérêt de l'Etat qui commandait d'assurer la stabilité des revenus publics et d'éviter les troubles que des restitutions imprévues pourraient occasionner dans les services du budget. Ces nécessités politiques expliquent et justifient la rigueur de la décision. On pourrait ajouter que la nullité de l'acte est imputable aux parties et que c'est leur imprudence qui les oblige à payer des droits pour un contrat postérieurement annulé. »

Depuis cet arrêt de 1867, la Cour de cassation a reproduit à maintes reprises ce motif dont on ne discutait plus guère le bien ou le mal fondé.

Le procureur général Delangle a donné de l'article 60 une explication dont l'exactitude est contestable ; affirmer que la raison d'être du principe de la non restitution des droits est la nécessité de la stabilité budgétaire est une affirmation purement subjective, et il est permis de se demander à quelle source a puisé M. Delangle pour étayer son affirmation, car il ne semble pas que le législateur de l'an VII ait jamais invoqué ce motif.

Il est peut-être exact de dire que la loi de frimaire a été

une loi d'opportunité budgétaire et que le but du législateur, sa préoccupation dominante, ont été alors de remédier à la situation précaire du trésor, mais de là à soutenir que l'article 60 s'explique par la considération de la fixité des recettes, il y a une marge et l'on peut supposer inexacte l'explication de M. Delangle. La Cour de cassation, dans les nombreux cas qui lui ont été soumis, car l'application de l'article 60 a donné lieu à un nombre incalculable de procès, aurait pu baser ses arrêts sur la seule existence de cet article devant lequel il lui fallait bien s'incliner, sans chercher à justifier cette existence par des explications erronées.

Les auteurs ont été unanimes à condamner l'article 60 et la monstruosité fiscale qu'il contient.

« On ne saurait trop déplorer, dit M. Demante (1), cette
« introduction opposée aux notions les plus élémentaires
« de la justice. »

Aussi ne faut-il pas s'étonner que l'article 60 ait été constamment critiqué non seulement par les auteurs eux-mêmes, mais par les membres du Parlement qui, à maintes reprises, en ont réclamé soit l'abrogation, soit la modification, soit tout au moins, au moyen de pétitions, des atténuations au nom de la seule équité, car il est résulté de l'application de cet article des situations tellement choquantes, tellement peu en harmonie avec le simple bon sens, qu'on demeure stupéfait qu'il ait fallu attendre plus d'un siècle pour voir disparaître ce principe étrange.

(1) Demante, n. 50.

Qu'un héritier comprenne à tort dans une déclaration de succession des valeurs qui ont été vendues par le défunt et dont il a touché le prix ; qu'un acte nul, d'une nullité radicale, inexistant, ait été présenté à la formalité et ait été assujetti aux droits ; qu'un bien ait été vendu plusieurs fois par la même personne ; qu'un héritier ait été évincé après avoir acquitté les droits de mutation par décès : dans aucun de ces cas, les droits dont la cause de la perception n'existe pas ou n'existe plus ne seront restituables.

M. Wahl (1) a montré un saisissant exemple de l'iniquité que peut engendrer l'article 60.

« Le principe de la non-restitution des droits conduit
« à d'odieux abus. Non seulement une mutation anéantie
« rétroactivement, c'est à-dire qui ne s'est pas effectuée,
« reste frappée de l'impôt, mais l'acquéreur sous condition
« résolutoire a payé un droit sur son acquisition, ses ac-
« quéreurs successifs ont payé chacun un nouveau droit
« et aucun de ces droits n'est restitué, si le propriétaire sous
« condition suspensive devient propriétaire définitif. »

On voit jusqu'où peut entraîner l'application rigoureuse du principe ; il pourra parfaitement bien arriver dans l'hypothèse ci-dessus que les droits payés soient supérieurs à la valeur du bien, objet de l'acquisition.

Et M. Bisseuil, quand il déposera au Sénat la première proposition sérieuse tendant à la réforme de l'article 60, citera, après beaucoup d'autres, un exemple où s'étale, pourrait-on dire, toute la désinvolture fiscale :

(1) Wahl, t. I, n. 36.

Une vente faite par adjudication à la barre d'un tribunal comportait l'aliénation d'une pêcherie en mer (il s'agissait dans l'espèce d'un parc aux huîtres à la Rochelle). L'adjudication a eu lieu moyennant 7.000 francs et le receveur a perçu les droits sur ce prix à 5 fr. 50 o/o plus les décimes. Lorsque l'adjudicataire a voulu se mettre en possession du bien acquis, le receveur, celui-là même qui avait enregistré le jugement d'adjudication et avait perçu les droits, s'est opposé à cette prise de possession, parce qu'il s'agissait d'une propriété domaniale, inaliénable par conséquent en vertu de l'article 1598 du Code civil. Un procès eut lieu et l'adjudicataire put se faire rembourser par ses vendeurs le montant de ses frais ; les vendeurs, à leur tour, réclamèrent la restitution des droits perçus ; l'Administration opposa l'article 60 et le tribunal lui donna raison.

L'Administration, ainsi que nous le verrons au cours de notre étude, a bien, dans certains cas, fait fléchir spontanément la rigueur du principe, mais elle a toujours refusé, dans l'exercice du droit de restitution qui lui a été reconnu, toute espèce de contrôle pour décider, selon chaque cas, dans le plus intolérable des arbitraires.

Les propositions tendant à la réforme de l'article 60 que nous aurons à examiner sont :

La proposition Bisseuil en 1898 ;

La proposition Cesbron en 1905 ;

Et la proposition Durand en 1908, qui a abouti à la loi du 18 janvier 1912.

Il y eut avant 1898 un amendement proposé par M. Lebreton, mais cet amendement cité par M. Wahl (1) ne visait, pensons-nous, qu'un seul cas parmi ceux régis par l'article 60. Pour éviter à l'héritier, obligé de payer les droits de mutation dans les six mois du décès, de se voir opposer le principe de la non-restitution des droits sur les legs faits aux établissements publics, M. Lebreton demandait que le délai pour le paiement ne commençât à courir tant contre les légataires que contre l'héritier légitime qu'à partir de la date du décret accordant ou refusant aux légataires l'autorisation d'accepter. Et M. Wahl ajoutait :

« On peut proposer comme autre solution l'abrogation
« de l'article 60 de la loi du 22 frimaire an VII. C'est un
« principe aussi inique que suranné et l'Alsace-Lorraine
« l'a fait disparaître (L. du 12 juin 1889). »

Nous diviserons notre travail en trois parties et nous étudierons :

Dans la première, l'application du principe posé par l'article 60 et les exceptions à ce principe ;

Dans la seconde, le principe de la restitution des droits proclamé par la loi du 18 janvier 1912 ;

Et dans la troisième, la loi du 31 janvier 1914, qui est considérée comme le complément de celle de 1912.

(1) Wahl, *Le régime fiscal des dons et legs aux départements*, etc... Extraits de la *Revue du droit public*, 1895.

PREMIÈRE PARTIE

PRINCIPE DE LA NON-RESTITUTION DES DROITS D'APRÈS L'ARTICLE 60 DE LA LOI DU 22 FRI- MAIRE AN VII

CHAPITRE PREMIER

SECTION I. — Etude du principe. Conditions d'application.

En analysant l'article 60 de la loi du 22 frimaire an VII, il semble que, pour que la restitution soit rendue juridiquement impossible, il faille trois conditions :

- 1° Que le droit ait été perçu ;
- 2° Que la perception ait été régulière ;
- 3° Que les événements pouvant influencer sur la cause de la perception soient des événements postérieurs à l'encaissement des droits.

Nous allons étudier ces trois conditions.

PREMIÈRE CONDITION. — *Les droits doivent avoir été perçus.*

§ 1. — Distinction entre les droits acquis
et les droits perçus.

Il est difficile, en effet, de concevoir la restitution par quelqu'un de ce qu'il n'aurait pas encaissé.

« Dès à présent, dit M. Demante (1), remarquons que le « principe concerne exclusivement les droits régulièrement perçus, ce qui, suivant nous, indique en général « l'idée d'une perception effectivement réalisée. »

Mais l'Administration de l'enregistrement a émis la prétention d'exiger le paiement de droits non encore perçus sur un acte qu'une décision judiciaire avait antérieurement annulé et elle basait cette prétention sur une déduction un peu spécieuse, tirée de l'article 60 lui-même ; dès lors, disait-elle, que cet article prohibe la restitution des droits régulièrement perçus, c'est qu'il sous-entend que le paiement des droits non encore versés doit être poursuivi ; en outre, l'article 60 est placé sous le titre des « *droits acquis* », ce qui indique bien que, s'il s'applique plus spécialement aux droits perçus, parce que ces droits tombent plus fréquemment que les autres sous l'empire de la règle, aucune équivoque ne saurait exister sur le sens de sa rédaction ; il s'applique à tous les droits acquis, sans qu'il y ait lieu de distinguer s'ils sont ou non recouvrés (2).

(1) Demante, t. I, n. 12.

(2) Instruction 2468, J. E., 19222.

Donc, non seulement l'Administration s'opposait à la restitution des droits effectivement payés, mais elle prétendait même taxer un acte dont la nullité avait été proclamée avant son enregistrement, un acte détruit dans tous ses effets, un acte qui n'existe pas ; c'était bien le comble de la fiscalité : vouloir faire produire un profit à un acte qui juridiquement ne produit rien, vouloir tirer quand même quelque chose du néant.

« *Droits perçus* », dit l'article 60 ; devant un texte aussi pertinemment dérogoire au droit commun, il n'aurait pas dû être possible de broder et de faire une interprétation large.

On faisait valoir également que si l'on ne frappe d'aucun droit les actes annulés, le recouvrement de l'impôt sera subordonné en partie au zèle de l'agent chargé de percevoir et si ce dernier apporte de la négligence dans sa perception, il y aura beaucoup de chance pour que l'annulation intervienne avant l'enregistrement.

Or, le receveur, disait l'Administration, n'a pas à examiner si l'acte qui lui est soumis est, même quant à sa forme, juridiquement valable ; dès lors que cet acte contient des dispositions, des conventions susceptibles de donner ouverture à un droit, le receveur doit percevoir, même s'il sait l'acte nul, d'une nullité radicale (1).

Si exorbitante que soit apparue la prétention de l'Administration, elle a cependant été accueillie favorable-

(1) Cass., 27 décembre 1876, S. 77.1.130.

ment par la jurisprudence pendant près d'un siècle. De nombreux jugements et arrêts l'ont consacrée parmi lesquels on peut citer :

Trois jugements du Tribunal civil de la Seine du 22 février 1838 (1), du 16 février 1861 (2) et du 17 février 1866 (3).

Et des arrêts de Cassation des 6 juillet 1812, 18 février 1829, 24 août 1853 et 16 mars 1869 (4).

Quant à la doctrine, elle a critiqué cette interprétation.

« Du moins, dit M. Demante (5), n'allons pas renchérir
« sur la sévérité de la loi et quand l'article 60 parle des
« droits effectivement perçus, n'appliquons pas la dispo-
« sition aux droits qui auraient pu être perçus sur l'acte
« présentement annulé, mais qui, en fait, ne l'ont pas
« été. »

MM. Championnière et Rigaud (6) s'expriment dans le même sens :

« Quand il s'agit d'un acte annulé avant le paiement
« des droits, l'article 60, loin d'être favorable à la Régie,
« lui est contraire. Il ne peut s'étendre au cas où les de-
« niers n'ont pas été versés et suppose une recette effec-
« tuée. »

Alors que la jurisprudence paraissait établie d'une façon

(1) *J. E.*, 999.

(2) *J. E.*, 17260.

(3) *R. P.*, 2323.

(4) *S.* 12.1.145 ; 29.1.235 ; 53.1.120 et 69.1.325.

(5) Demante, t. I, n. 51.

(6) Championnière et Rigaud, t. IV, n. 3952.

définitive, la Cour de cassation est revenue à une plus saine interprétation de l'article 60 et le 28 janvier 1890 (1) elle rendait un arrêt dont les principaux considérants méritent d'être rappelés :

« Attendu, dit cet arrêt, qu'aux termes de l'article 60,
« ce sont les droits régulièrement perçus qui ne peuvent
« être restitués, quels que soient les événements ultérieurs ;
« qu'il résulte de là que les droits dus et les droits perçus
« ne sont pas placés sur la même ligne par le texte de la
« loi, puisque ce sont seulement les droits perçus (art. 28,
« 29, 30, 32, 37 et 56 de la loi du 22 frimaire an VII), dont
« cette disposition assure la fixité, en les mettant à l'abri
« des événements ultérieurs, et qu'elle est tout à fait étran-
« gère aux règles relatives à l'exigibilité des droits seule-
« ment dus ; attendu dès lors que l'obligation de payer
« les droits dus au Trésor se trouve, conformément au
« droit commun, subordonnée à la condition résolutoire
« qu'il ne soit pas justifié, avant la perception, que le
« contrat qui les motive, aux termes de la loi fiscale, a
« cessé d'exister, par suite d'une annulation prononcée
« en justice ; que si cette preuve est fournie, l'obligation
« née au profit du Trésor, se trouvant anéantie à partir de
« l'instant même où elle avait commencé, la perception
« ne peut plus être exigée, à moins toutefois qu'avant
« l'annulation ne soit intervenu contre le débiteur de
« l'impôt un jugement de condamnation passé en force

(1) S. 90.1.225.

« de chose jugée, lequel ferait obstacle à l'effet rétroactif
« de la condition résolutoire, comme, aux termes de l'article 60, y fait obstacle le paiement effectué. »

Cet arrêt a tranché deux points importants :

Il a affirmé la distinction définitive entre les droits perçus, c'est-à-dire effectivement versés, et les droits simplement dus ;

Il a posé le principe de la non-exigibilité du droit sur les actes annulés judiciairement avant leur enregistrement.

On peut se demander comment la jurisprudence a pu attendre tant d'années pour interpréter un texte aussi restrictif que l'article 60, car en admettant même que la première raison d'être de cet article, la préoccupation essentielle du législateur, ait été qu'il n'y eut pas dans le budget des perturbations incessantes du fait des restitutions, que le but de cet article ait été d'assurer la fixité, la stabilité des recettes, on ne peut s'expliquer en quoi un droit non perçu peut nuire à cette stabilité ; en somme qu'a-t-on voulu ? qu'une fois passée l'écriture en recette, il n'y eut plus d'écriture en dépense correspondante à inscrire ; il faut donc qu'il y ait recette ; dès lors que la recette n'est pas effectuée, que le trésor n'est pas détenteur de son montant, le but prêté à l'article 60 est manqué et l'argument invoqué par la Régie s'écroule.

La Régie s'est ralliée à l'arrêt de 1890 ; mais dans sa circulaire 2790, reconnaissant que l'annulation judiciaire avait pour effet d'éteindre l'action de l'Administration,

elle a invité ses agents à redoubler d'attention et de soins pour effectuer des perceptions complètes et régulières sur les actes susceptibles d'annulation.

§ 2. — **Annulation amiable. Résolution.**

Si la jurisprudence de la Cour de cassation a tranché la question en matière d'annulation judiciaire, elle ne s'est pas prononcée quant à l'exigibilité des droits sur un acte annulé avant la formalité autrement que par la voie judiciaire et la Régie a essayé d'établir que la doctrine de cet arrêt était spéciale à l'annulation qui vicie l'acte dès sa naissance et était étrangère à la résolution qui, bien qu'agissant rétroactivement, n'empêche pas l'acte d'avoir pu recevoir un commencement d'exécution.

Il semble en effet qu'on puisse tirer de l'arrêt cité plus haut un argument *a contrario* et conclure que le principe consacré par la Cour de cassation de la non-exigibilité des droits n'est acquis qu'au seul cas d'annulation judiciaire. Par un arrêt de 16 mars 1898 (1), elle a décidé que la résolution d'une vente pour défaut de paiement du prix ne saurait être assimilée à l'annulation d'un contrat prononcée en justice pour cause de nullité radicale.

« Cette résolution, dit l'arrêt, implique une rétrocession
« de la propriété de l'acheteur au vendeur, soumise au
« droit de mutation. Par suite, le droit de mutation reste
« exigible sur une vente, même après que cette vente a été

(1) S. 99.1.49.

« résolue judiciairement pour défaut du prix, du moins si
« un acompte a été payé sur le prix. »

On peut conclure de cet arrêt que la Cour de cassation a tranché la question en ces termes : Si l'anéantissement de l'acte annulé est considéré comme translatif, comme rétrocessif, l'acte annulé devra, par voie de conséquence, être également considéré comme translatif et alors, si le jugement qui a prononcé l'anéantissement est soumis aux droits proportionnels, les droits non encore perçus sur l'acte annulé pourront être exigés.

Et si avant cet arrêt, il a pu y avoir doute sur le point de savoir si l'acte résolu ou annulé à l'amiable échappait aux droits proportionnels non encore perçus, lors de la nullité ou de la résolution, il a été désormais certain que seul l'acte annulé demeurerait soustrait à ces droits et à la condition qu'il ait été annulé pour une nullité radicale, les actes résolus restant soumis aux mêmes droits que s'ils n'avaient pas été résolus, car seuls échappent aux droits proportionnels les jugements prononçant une nullité radicale (1).

Toutefois, par une solution du 12 juin 1896 (2) donnée à la suite d'un arrêt de Cassation du 29 octobre 1895, la Régie avait décidé qu'un contrat ou une mutation cessent de donner ouverture au droit proportionnel si, avant le paiement de ce droit, ils sont annulés ou résolus, non seule-

(1) Voir note de M. Wahl à la suite de l'arrêt de 1898.

(2) Voir note au Sirey, 97.1.53.

ment quand l'annulation ou la résolution sont prononcées par jugement, mais encore lorsque la résolution se produit par la seule force de la loi. Et la solution décidait notamment que lorsqu'un legs universel a été fait à une personne par un testament contenant en outre un legs particulier d'immeuble au profit d'un mineur, pour celui-ci en jouir immédiatement et réunir la nue-propriété à l'usufruit s'il atteint sa vingt-cinquième année, le légataire universel, qui doit être considéré comme ayant la nue-propriété sous condition résolutoire et l'usufruit sous condition suspensive et qui était tenu d'acquitter les droits de mutation par décès sur la valeur entière de la propriété, est dispensé de tout droit si, avant ce paiement, le mineur a atteint sa vingt-cinquième année.

§ 3. — Résiliements dans les 24 heures.

Aux termes de l'article 68, § 1^{er}, n. 40, de la loi de frimaire, sont soumis au droit fixe « les résiliements purs et simples faits par actes authentiques dans les 24 heures.

Si l'acte résilié n'a pas encore été enregistré, l'Administration sera-t-elle fondée à exiger le paiement des droits sur cet acte et ne s'agit-il pas là d'un événement antérieur susceptible de paralyser la réclamation ?

Plusieurs auteurs ont soutenu que dans ce cas l'action de l'Administration n'existait plus.

« Pour moi, dit M. Demante (1), considérant le résilie-

(1) Demante, t. I, n. 161 et s.

« ment dans les 24 heures comme procédant d'une condi-
 « tion résolutoire implicite, je dois faire ici l'application
 « des principes généraux de la théorie des conditions...
 « j'ai tâché d'établir ci-dessus : 1° que lorsqu'à l'événe-
 « ment de la condition résolutoire, le droit proportionnel
 « n'a pas encore été perçu sur l'acte résolu, il n'y a plus
 « quant à ce droit ni cause ni base de perception. »

Championnière et Rigaud (1) expriment le même senti-
 ment.

Mais l'Administration n'a pas donné son adhésion à
 cette manière de voir et il paraît bien que sa prétention
 soit justifiée ; en disant que les résiliements intervenus
 dans les 24 heures seront assujettis au seul droit fixe, la
 loi a entendu que les actes résiliés seraient, eux, soumis
 aux droits qu'auront engendrés les conventions qui y sont
 contenues (2).

D'ailleurs, la doctrine de l'Administration a été consa-
 crée par un arrêt de Cassation du 9 avril 1844 (3).

L'Administration a décidé que le droit de transcription
 n'était pas exigible sur l'acte de résiliement (4).

DEUXIÈME CONDITION. — *Il faut que la perception
 ait été régulière.*

Qu'entend-on par perception régulière ?

(1) Championnière et Rigaud, t. I, n. 352.

(2) Maguéro, v° *Résolution*, n. 151.

(3) S. 44.1.296.

(4) Solution du 7 mars 1873.

Championnière et Rigaud (1) donnent la définition suivante :

« Le droit régulièrement perçu est celui qui, au moment où la formalité a été donnée, était exactement déterminé par la véritable nature de l'acte ou de la mutation (art. 2, Loi de frimaire), dont la quotité est celle que le tarif a fixée (art. 4), et qui a été liquidé sur les valeurs réelles établies suivant la loi (art. 14 et 15) ; en d'autres termes, c'est le droit perçu dans l'observation rigoureuse des règles d'exigibilité et de liquidation. »

Dans un arrêt du 7 avril 1840 (2), la Cour de cassation a décidé « qu'une perception est régulièrement faite toutes les fois que le receveur a fait une exacte application du tarif et une juste application de la loi aux actes qui lui sont présentés ou aux déclarations à lui faites par les contribuables ».

Le 5 février 1867, la Cour de cassation rendait un arrêt (3) qui avait été précédé des déclarations suivantes du procureur général M. Delangle :

« La perception est régulière toutes les fois que le receveur a fait une juste application de la loi fiscale à la déclaration qui lui est apportée, à l'acte ou au jugement qui lui sont présentés, en les considérant dans les effets qu'on a voulu attacher à leur exécution et sans se préoc-

(1) Championnière et Rigaud, t. IV, n. 3952.

(2) S. 40.1.479.

(3) S. 67.1.183 ; *R. P.*, n. 2443. Voir aussi Cass., 10 novembre 1903, S. 04.1.533

« cuper des vices qui pourraient, en cas de litige, rendre
« illusoires les volontés des contractants ou les décisions
« de la justice. »

Cette dernière définition précise bien le rôle du receveur.

Nous allons maintenant examiner les divers cas dans lesquels on peut se demander si la perception est régulière ou non.

I. — Actes imparfaits .

L'acte imparfait est celui qui ne contient pas tous les éléments indispensables à sa formation, tels que l'absence de consentement ou des signatures, l'omission du prix dans une vente ; il ne s'agit que d'un projet d'acte dont la nullité, dit Maguéro (1), apparaît manifeste au receveur.

La loi n'a tarifé que des conventions parfaites, dès lors celle à laquelle il manque un des éléments de perfection échappe nécessairement au droit d'enregistrement. On ne peut assimiler l'acte imparfait à l'acte nul ; l'acte nul est celui qui réunit à première vue tous les éléments de perfection, mais qui est affecté d'un vice ; l'acte imparfait est celui qui n'est pas encore achevé (2).

II. — Nullité absolue.

L'acte nul d'une nullité absolue est celui qui n'est pas susceptible d'une ratification ou d'une confirmation quel-

(1) Maguéro, v° *Restitution*, n. 40.

(2) *Rép. gén. du Droit français*, v° *Enreg.*, n. 197.

conque, celui qui ne peut lier les parties autrement que par une obligation naturelle ; cette nullité rend l'acte inexistant ; ce qui se produit, soit quand l'acte manque d'un des éléments essentiels à sa formation (défaut absolu de consentement, défaut d'objet, absence ou fausseté de cause, inobservation des solennités prescrites dans certains actes), soit quand il est passé en violation d'une prescription ou d'une prohibition légale (pacte sur succession future, conventions usuraires).

La perception des droits sur un acte de cette nature est-elle régulière ?

Il y eut à cet égard une grande divergence même parmi les auteurs, mais l'Administration, soutenue en cela par la Cour de cassation (1), a toujours prétendu que les droits sur un acte affecté d'une nullité absolue étaient régulièrement perçus et conséquemment n'étaient pas restituables.

L'Administration faisait valoir les arguments suivants :

Les receveurs n'ont pas mission d'apprécier les actes et de discerner s'ils sont ou non atteints de nullité ; vouloir les rendre juges de la validité des actes serait compliquer leur tâche, peut-être même la rendre impossible (c'est dans ce sens que se prononçait, ainsi que nous venons de le voir, le procureur général Delangle).

L'acte nul peut produire des effets si les parties veulent en respecter les clauses ; il est productif d'obligation naturelle.

(1) Cass., 23 février 1824, S. 24.1.260 ; 15 février 1854, S. 54.1.272 ; et 27 décembre 1876, S. 77.1.130.

Tant que la nullité absolue n'a pas été proclamée, les choses se passent comme si l'acte était valable.

Dans l'arrêt du 27 décembre 1876 cité plus haut, la Cour de cassation s'exprime ainsi :

« Attendu que la seule existence des actes suffit pour
« donner ouverture aux droits d'enregistrement, encore
« bien qu'ils puissent être annulés pour un vice absolu et
« d'ordre public ; que le receveur, au surplus, n'a pas
« mission d'apprécier leur efficacité légale. »

M. Demante (1), abandonnant sa théorie précédente, a confirmé la thèse de l'Administration :

« Réciproquement le préposé perçoit régulièrement sur
« un acte nul suivant sa teneur, tant que la nullité de l'acte
« n'est pas déclarée par qui de droit..... La perception de ce
« droit est régulière et ne donne pas lieu à restitution. »

M. Wahl (2), après avoir rejeté comme sans valeur le motif d'après lequel les textes qui établissent les tarifs ne se préoccupent pas de la validité des actes, ajoute :

« La vraie raison de décider est qu'un contrat nul, mais
« non encore annulé, a tous les effets d'un contrat valable.
« Les parties sont engagées par leur consentement tant
« qu'elles n'ont pas fait tomber l'acte. Et cela est vrai des
« actes frappés de nullité absolue aussi bien que de ceux
« qui sont atteints d'une nullité relative. »

(1) Demante, t. I. n. 50, §§ 8 et 13.

(2) Wahl, t. I, n. 177 et suiv.

D'autres auteurs (1) se rallient également à la thèse de l'Administration.

Au contraire, cette thèse a été combattue par M. Dalloz (2) et par MM. Championnière et Rigaud (3).

On peut faire à cette thèse deux critiques :

La première résulte de la distinction un peu subtile que consent à faire la Régie entre les actes imparfaits pour lesquels, nous l'avons dit plus haut, elle admet que le receveur soit juge de cette imperfection et ne taxe qu'au droit fixe ces sortes d'actes, et les actes entachés d'une nullité absolue que le receveur doit taxer en faisant abstraction de la cause de cette nullité qu'il ne doit pas connaître.

La seconde résulte de la loi de frimaire : aux termes des articles 34 et 40 de cette loi, les exploits d'huissiers non enregistrés dans les délais, de même que les contre-lettres, étant nuls, il est dû, à titre d'amende, dans le premier cas une somme égale au montant du droit dû sur l'acte non enregistré, et dans le second cas, une somme triple du droit qui aurait été perçu sur les sommes et valeurs faisant l'objet de la contre-lettre. Il n'est dû qu'une amende ; c'est une pénalité et non un droit d'enregistrement. La loi elle-même tient donc compte des actes nuls.

(1) Naquet, t. I, p. 88 ; Garnier, 7^e éd., v^o *Nullité*, n. 19 ; Maguéro, v^o *Nullité*, n. 16.

(2) Dalloz, *Enreg.*, n. 208 et suiv. et 5341 et suiv.

(3) Champ. et Rig., t. I, n. 232 et suiv. et 3954 et suiv.

III. — Nullité relative.

En ce qui concerne les actes entachés seulement d'une nullité relative (vice de consentement par erreur, violence ou dol, incapacité de l'obligé, violation des formes prescrites pour certains actes dans l'intérêt des incapables), c'est-à-dire sujette à être couverte ultérieurement par une confirmation par la partie qui pourrait invoquer la nullité, les droits auxquels ils donnent lieu font l'objet d'une perception inattaquable et les auteurs sont tous d'accord sur ce point.

IV. — Conditions impossibles, illicites ou potestatives.

L'Administration a étendu sa théorie sur les actes affectés d'une nullité absolue aux actes contenant une condition impossible, illicite ou potestative, car si la condition impossible ou illicite est contenue dans un acte à titre gratuit, l'acte lui-même reste valable et seule la condition est réputée non écrite conformément à l'article 900 du Code civil et si la condition impossible, illicite ou potestative (de la part de celui qui s'oblige) est contenue dans une convention, cette convention est nulle, conformément aux articles 1172 et 1174 du Code civil, mais est passible du droit exigible, d'après le système que nous venons d'examiner.

V. — Erreurs de fait.

Il ne peut y avoir aucun doute quand l'erreur est le fait

du receveur, la perception dans ce cas n'est pas régulière et l'Administration responsable de son préposé est tenue à la restitution de la somme perçue indûment.

Mais *quid* quand l'erreur émane du contribuable faisant une déclaration erronée qui sert de base à la perception ?

L'Administration a toujours soutenu que dans ce cas la perception ayant été régulière puisque son préposé n'a fait qu'appliquer la loi fiscale et que percevoir les droits d'après la déclaration qui lui est fournie, les parties n'ont qu'à s'en prendre à elles-mêmes, la faute leur est imputable et il n'y a pas lieu à restitution.

Ainsi aucune restitution ne peut être accordée :

Lorsque le même immeuble a été vendu deux fois, d'abord par le propriétaire, ensuite par le mandataire de celui-ci (1).

Lorsque, dans une vente, le prix a été porté par erreur à une somme plus élevée que celle convenue entre les parties, alors même que l'erreur est matériellement prouvée (2).

Quand un effet de commerce sujet à l'enregistrement après seulement qu'un protêt a été dressé a été volontairement présenté à la formalité avant d'avoir été protesté (3).

En matière de jugement contenant une erreur matérielle sur le montant de la condamnation à des dommages-

(1) Cass., 2 janvier 1809, S. 1809.1.226.

(2) Délibération du 22 août 1834, *J. des Not.*, n. 8650.

(3) Délib. du 25 février 1819.

intérêts, alors même qu'un jugement postérieur aurait annulé le précédent (1).

En cas d'erreur dans l'indication du donataire, quand par exemple la donation est faite au gendre du donateur au lieu de l'être à sa fille (2).

Quand le droit de mutation a été perçu lors de l'enregistrement d'une vente d'immeubles faite moyennant un prix à fixer par experts, sur l'estimation provisoire du prix faite par les parties et que l'estimation postérieure des experts est inférieure à l'évaluation provisoire, la partie du droit perçu sur la différence n'est pas restituable (3).

En résumé, l'on peut dire qu'en matière d'erreurs de fait, la non restitution est un principe et si parfois la Régie a bien voulu prendre en considération certaines demandes de restitution, là où l'erreur était par trop criante, elle a agi uniquement en vertu d'un pouvoir qui lui est propre et exclusivement pour de simples considérations d'équité, sans avoir basé la restitution sur ce que les droits n'avaient pas été régulièrement perçus.

C'est en matière de succession que la Régie, après y avoir été autorisée par une décision du ministre des finances du 12 avril 1808, s'est montrée le plus large quand par exemple des biens compris dans la déclaration n'appartenaient pas au défunt (4).

(1) Solution du 3 février 1874.

(2) Délib. du 29 novembre 1836.

(3) Seine, 30 janvier 1885, *Rép. gén. du droit français*, v^o Enreg., n. 1934.

(4) Inst. gén. du 29 juin 1808.

Elle prenait pour motif que les héritiers qui font les déclarations peuvent ne pas connaître exactement la consistance d'une fortune à laquelle ils étaient jusque-là demeurés étrangers et avoir été induits en erreur par l'existence d'un titre devenu sans valeur (1).

Le système de la Régie en matière d'erreurs de fait n'est pas à l'abri de toute critique. Comment peut-on supposer régulière une perception basée sur une déclaration erronée des parties, quand par exemple celles-ci, voulant indiquer dans une donation le revenu des immeubles donnés pour que le receveur puisse asseoir sa perception, ont porté comme chiffre la valeur vénale de ces immeubles ? Le droit paraît dans ce cas avoir été irrégulièrement perçu. C'est ce que fait remarquer M. Wahl qui se sert d'autres exemples.

« La perception, dit-il, n'a pas été faite en conformité
« de la loi, puisque la loi n'exige pas que les droits soient
« perçus sur un revenu supérieur au revenu réel ou sur
« des biens étrangers à la succession ; la perception a été
« exacte, le receveur étant obligé de tenir compte des
« éléments fournis par les parties, mais elle n'a pas été
« régulière (2). »

D'ailleurs, le procureur général Delangle ne semble pas avoir exprimé une autre idée, quand il ajoutait aux conclusions que nous avons rapportées plus haut :

« La perception est irrégulière, au contraire, si la loi se

(1) Solution du 3 février 1874.

(2) Wahl, t. II, n. 408.

« trouve faussée dans l'assiette ou dans l'application du droit (arrêt du 5 février 1867). »

VI. — Conditions suspensives et résolutoires.

L'acte renfermant une convention soumise à une condition suspensive dont la réalisation seule peut donner effet à la convention qui jusque-là est inexistante comme n'étant qu'un simple projet, ne doit être soumis à aucun droit proportionnel dont la perception serait alors irrégulière ; mais d'autre part le droit fixe perçu en vertu de la loi n'est pas restituable si la condition ne se réalise pas (1).

L'Administration n'a pas pu ne pas accepter cette conséquence de la condition suspensive, bien que, dans certains cas, en matière de contrat de mariage, elle exige, ainsi que nous la verrons plus loin, le paiement des droits proportionnels avant la célébration du mariage, sans laquelle le contrat ne peut produire d'effets.

Quant à la condition résolutoire qui tient en suspens, non pas l'existence de l'acte, mais seulement sa résolution, elle n'est pas un obstacle à la perception régulière immédiate des droits, mais par voie de conséquence elle est un obstacle à leur restitution, car malgré l'effet rétroactif de la condition, elle n'empêche pas le contrat d'avoir existé et par conséquent d'avoir donné naissance aux droits qui se trouvent ainsi avoir été régulièrement perçus (2).

(1) Inst. gén. du 11 juillet 1853, n. 1968.

(2) Cass., 28 août 1815, *J. E.*, 5295 et 23 juillet 1833, *S.* 33.1.593.

Avant la loi du 25 février 1901, le principe de l'exigibilité immédiate et de la perception régulière des droits pouvait engendrer une véritable iniquité, notamment en matière de legs faits à une personne morale.

Ainsi une personne décède après avoir fait un legs à un établissement public qui doit être autorisé administrativement à l'accepter ; jusqu'à cette autorisation et bien que l'établissement puisse, par l'intermédiaire de son représentant légal, faire une acceptation provisoire, l'héritier chargé de l'exécution du testament est considéré comme propriétaire du legs, sous condition résolutoire, et, comme tel, obligé au paiement des droits de mutation sur ce legs dans les six mois du décès, c'est-à-dire avant que l'autorisation administrative n'ait été accordée, et s'il vient à son tour à mourir, son héritier à lui devra également acquitter les droits de mutation par décès et dans ce cas la perception ayant été régulière s'oppose à la restitution.

La Régie a essayé de corriger la rigueur du principe par des moyens dont le caractère juridique est au moins contestable. Ainsi elle suspendait jusqu'à l'obtention de l'autorisation l'obligation du paiement des droits sur le legs, ce qui était une atteinte à l'article 28 de la loi du 22 frimaire an VII, d'après lequel nul ne peut différer le paiement des droits, mais comme elle ne pouvait réclamer que dans les deux ans à partir de la déclaration, elle faisait renoncer l'héritier à se prévaloir de la prescription, ce qui n'avait pas grande valeur, puisqu'on ne peut renoncer à une prescription qui n'est pas acquise.

La Régie abandonna d'ailleurs ce système pour en employer d'autres qui n'étaient pas plus juridiques.

La loi du 25 février 1901 a tranché la difficulté dans son article 19, 4^e alinéa, qui a édicté la règle suivante :

« A l'égard de tous les biens légués aux départements
« et à tous autres établissements publics ou d'utilité publi-
« que, le délai pour le paiement des droits de mutation
« par décès ne courra contre les héritiers ou légataires
« saisis de la succession qu'à compter du jour où l'auto-
« rité compétente aura statué sur la demande en autorisa-
« tion d'accepter le legs, sans que le paiement des droits
« puisse être différé au delà de deux ans à compter du jour
« du décès. »

TROISIÈME CONDITION. — *Les événements pouvant influencer sur la perception doivent être des événements postérieurs.*

Qu'est-ce donc qu'un événement postérieur ou, pour se servir du terme même de la loi, *ultérieur* ? Il semble que la définition en soit facile ; c'est tout fait nouveau survenu après la perception et qui, arrivé avant cette perception, eût été capable de l'influencer au point d'en réduire le quantum ou même d'en supprimer la cause.

« L'article 60, disaient Championnière et Rigaud (1),
« prohibe la restitution de tout droit régulièrement perçu,
« quels que soient les événements ultérieurs ; or, établir
« que les parties ne sont pas recevables à se prévaloir con-

(1) Champ. et Rig. t. I, n. 259.

« tre la Régie d'un événement postérieur à la perception,
« c'est reconnaître implicitement qu'elles peuvent lui
« opposer un événement antérieur. » Ces auteurs ont, à
propos des nullités, fait ressortir la distinction entre l'évé-
nement antérieur et l'événement ultérieur :

« Il existe deux sortes de nullités : les unes de droit ou de
« plein droit, les autres prononcées par voie d'action ; les
« premières enlevant à la convention toute existence, les
« autres n'anéantissant l'acte que par une sorte de résolu-
« tion. »

« Ainsi la nullité de plein droit résulte d'un fait contenu
« dans l'acte même, le jugement qui la constate n'est pas
« ce qui opère l'anéantissement, mais seulement la recon-
« naissance d'un événement antérieur à l'enregistrement.

« Mais dans les actes anéantis par l'action en nullité,
« c'est cette action qui cause l'anéantissement, c'est un
« événement ultérieur ayant même nature et même effet
« que la résolution (1). »

Mais nous avons vu plus haut que la nullité, même de
plein droit, n'empêche pas la perception d'avoir été régu-
lière. Au surplus il s'agit plutôt là d'un événement con-
temporain de l'acte lui-même. Il en est de même si l'évé-
nement se produit entre la naissance de la convention et
la perception des droits auxquels cette convention donne
ouverture ; rien dans ce cas ne devrait s'opposer à ce que
cet événement antérieur paralyse totalement ou partielle-

(1) Champ. et Rig., t. IV, n. 3954.

ment la perception, mais les arrêts de Cassation des 28 janvier 1890 et 16 mars 1898, que nous avons rappelés en étudiant la première condition, limitent cette hypothèse au seul cas où la convention a été annulée judiciairement pour cause de nullité radicale.

Ce que la loi a prévu, c'est l'événement se produisant après la perception ; or, d'après l'article 60, les événements ultérieurs sont sans influence sur la perception effectivement et régulièrement faite et ne peuvent motiver la restitution des droits.

Ainsi un légataire universel, après avoir souscrit la déclaration de la succession du testateur et payé les droits, renonce ou bien le testament contenant l'institution est annulé. Cette renonciation ou cette annulation qui sont des événements ultérieurs s'opposent à la restitution des droits. Toutefois l'Administration a consenti à imputer les droits ainsi payés sur ceux dus par l'héritier du sang que la renonciation ou l'annulation aura appelé à recueillir la succession, mais la portion de droits qui se trouvera avoir été payée en trop par le légataire, à cause du taux plus élevé, ne sera pas restituable (1).

Mais un arrêt de Cassation du 5 mai 1885 (2) a décidé que sont restituables les droits payés par l'héritier du sang évincé par un testament découvert postérieurement, car ce n'est pas cette découverte (fait postérieur) qui modifie

(1) Cass., 6 août 1849, S. 49.1.588, Inst. 1814.

(2) D. P. 85.1.451, Inst. 2718. — Voir aussi Marseille, 8 janvier 1909, R. P., n. 11950.

la dévolution, mais bien le testament lui-même (fait antérieur).

Un jugement prononçant la nullité, même radicale, d'une convention postérieurement à son enregistrement ne peut motiver la restitution des droits perçus sur l'acte annulé. La Cour de cassation (1) a décidé que ne sont pas restituables les droits proportionnels perçus sur une vente d'un immeuble, faite au mépris de l'article 686 du Code de procédure par la partie saisie, depuis la transcription de la saisie.

L'annulation ou l'infirmité d'un jugement constituent également des événements ultérieurs ; si les droits ont été perçus sur une condamnation prononcée par jugement et si ce jugement est infirmé, aucune restitution n'est possible. La Cour de cassation (2) a jugé que le droit de mutation perçu sur un jugement qui reconnaît l'existence d'une vente verbale n'est point restituable, encore que sur l'appel il soit déclaré qu'il n'y a jamais eu qu'un projet de vente et qu'en conséquence le jugement soit réformé. De même, lorsqu'un acte a été enregistré comme vente et qu'un jugement lui reconnaît le caractère de donation, le droit perçu pour complément sur ce jugement n'est pas restituable si sur l'appel le jugement est réformé (3).

(1) Cass., 17 avril 1838, S. 38.1.385.

(2) Cass., 14 juillet 1834, rappelé dans Dalloz, V° *Enreg.*, n. 5357.

(3) Dalloz, V° *Enreg.*, n. 5358.

SECTION II. — Limite du principe.

La loi du 22 frimaire an VII ne concerne que les droits d'enregistrement et il n'est pas possible d'étendre, par voie d'analogie, la disposition exorbitante de l'article 60 à des matières autres que les droits d'enregistrement ; c'est ce qu'a formellement décidé un arrêt de la Cour de cassation du 20 août 1877 (1).

La loi fondamentale sur le timbre du 13 brumaire an VII de même que les diverses lois postérieures ne contiennent aucune disposition semblable à celle de l'article 60 et, dans ce cas, il y a lieu de faire l'application du droit commun.

L'impôt sur le revenu, créé par la loi du 29 juin 1872, échappe également à la rigueur de l'article 60. De nombreuses solutions de la Régie ont d'ailleurs admis la restitution de l'impôt quand il a été perçu :

Sur les intérêts des emprunts contractés par une société, quand ces intérêts ne sont pas ou ne sont plus payés (2) ;

Sur des dividendes dont le paiement d'abord autorisé n'a pu être effectué par suite de la faillite de la société (3).

(1) *R. P.*, n. 4474.

(2) Solutions du 20 septembre 1880 et du 9 septembre 1884.

(3) Solution du 11 avril 1881.

CHAPITRE II

EXCEPTIONS AU PRINCIPE DE LA NON-RESTITUTION

Après avoir établi que tout droit régulièrement perçu n'est pas restituable, l'article 60 ajoute : « sauf les cas prévus par la présente ».

Nous allons passer en revue les exceptions prévues par la loi de frimaire elle-même et celles résultant de lois postérieures.

SECTION I. — Exceptions prévues par la loi de frimaire.

La première exception est contenue dans l'article 48 ainsi rédigé :

« Toutes les fois qu'une condamnation sera rendue ou
« qu'un arrêté sera pris sur un acte enregistré, le juge-
« ment, la sentence arbitrale ou l'arrêté en fera mention
« et énoncera le montant du droit payé, la date du paie-
« ment et le nom du bureau où il aura été acquitté ; en
« cas d'omission, le receveur exigera le droit si l'acte n'a
« pas été enregistré dans son bureau, sauf restitution dans
« le délai prescrit, s'il est ensuite justifié de l'enregistre-

« ment de l'acte sur lequel le jugement aura été prononcé
« et l'arrêté pris. »

Il a été fait diverses applications de cette règle. Ainsi la Régie a décidé, en vertu de l'article 48, que le droit de quittance perçu sur une libération constatée par jugement doit être restitué s'il est justifié que cette libération résultait d'un acte antérieur et enregistré (1) et que, quand le droit proportionnel a été perçu sur chacun des doubles d'un acte sous seings privés, il y a lieu de restituer l'un des deux droits (2).

La seconde exception est prévue par l'article 69. Aux termes de cet article, § 3, n° 3, sont soumis au droit de titre :
« Les délégations de prix stipulées dans un contrat pour
« acquitter des créances à terme envers un tiers, sans
« énonciation de titre enregistré, sauf pour ce cas la res-
« titution dans le délai prescrit, s'il est justifié d'un titre
« précédemment enregistré. »

Il importe de remarquer :

Que cet article ne taxe pas la délégation elle-même, qui n'est qu'une disposition dépendante de l'acte, mais bien la reconnaissance de la dette du délégataire sur le déléguant.

Que pour qu'il y ait lieu à restitution, il faut :

1° Que la délégation soit contenue dans l'acte même, car faite séparément elle serait frappée du droit de 10/0 en tant que délégation, qu'elle soit parfaite ou non ;

(1) Solution du 5 novembre 1833, *J. E.*, 10850.

(2) Solution du 27 avril 1859 (*Garnier*, v° *Restitution*, n. 249).

2° Et que l'objet de la délégation soit un prix ; mais bien que l'article 69 ne vise que le prix d'une vente, le bénéfice de la disposition paraît devoir être étendu à la soulte d'un échange ou d'un partage et en général à tous actes susceptibles de contenir une délégation de ce genre (1).

Si les deux cas que nous venons d'examiner constituent réellement des exceptions à l'article 60, on peut également les rapprocher de la règle « *non bis in idem* », qui veut que le même acte ne supporte pas deux fois le même droit et d'après laquelle par conséquent l'un des droits doit être restitué ; il semble bien que ces deux cas contiennent une application de ce principe.

SECTION II. — Exceptions résultant de lois postérieures.

§ 1. — Adjudications judiciaires d'immeubles annulées par les voies légales.

Un avis du Conseil d'Etat du 18 octobre 1808 ayant force de loi et rendu sur la demande de l'Administration à la suite d'un arrêt de Cassation du 29 octobre 1806 qui avait décidé non seulement que les droits perçus sur les jugements d'adjudication frappés d'appel étaient restituables en cas d'infirmité, mais encore que ces jugements n'étaient pas soumis à la règle d'après laquelle les jugements portant transmission d'immeubles doivent être enregistrés dans les 20 jours de leur date, décide :

« 1° Que les adjudications d'immeubles faites en justice

(1) Garnier, *v° Délégation*, n. 56 et s.

« doivent être enregistrées dans les 20 jours de leur date
 « et sur la minute, soit qu'on en ait ou non interjeté appel ;
 « 2° que le droit perçu est restituable lorsque l'adjudica-
 « tion est annulée par les voies légales . »

Le texte de l'avis du Conseil d'Etat est précis ; pour qu'il y ait lieu à restitution, il faut que l'adjudication ait été faite en justice et que l'annulation ait eu lieu par les voies légales.

D'où il suit que les adjudications renvoyées devant notaire par le tribunal ne rentrent pas dans le texte, parce qu'elles ne peuvent être attaquées que par voie d'action principale (1) et que les voies légales d'annulation sont exclusivement l'appel et l'opposition (2), mais non les voies de recours extraordinaires (3).

§ 2. — Biens d'un absent dont le retour est constaté.

La loi du 28 avril 1816, après avoir stipulé dans son article 40 que « les héritiers, légataires et tous autres appelés à exercer les droits subordonnés au décès d'un individu dont l'absence est déclarée sont tenus de faire dans les six mois du jour de l'envoi en possession provisoire la déclaration à laquelle ils seraient tenus s'ils étaient appelés par l'effet de la mort et d'acquitter les droits sur la valeur entière des biens ou droits qu'ils recueillent », ajoute : « En cas de retour de l'absent, les droits payés

(1) Cass., 21 avril 1841, *J. E.*, 12732.

(2) Cass., 26 novembre 1860, *J. E.*, 17271, *Inst.* 2190-8.

(3) Cass., 19 novembre 1849, *J. E.*, 14852, *Inst.* 1857, § 12.

« seront restitués, sous la seule déduction de celui auquel
« aura donné lieu la jouissance des héritiers. »

Ceux qui ont obtenu l'envoi en possession provisoire doivent donc, dans les six mois de sa date, acquitter les droits sur les biens délaissés par l'absent.

Quand l'absent reparaît, il reprend la possession de ses biens, mais ainsi que l'indique l'article 127 du Code civil :
« Ceux qui, par suite de l'envoi provisoire ou de l'admi-
« nistration légale, auront joui des biens de l'absent ne se-
« ront tenus de lui rendre que le cinquième des revenus
« s'il reparaît avant 15 ans révolus depuis le jour de sa
« disparition et le dixième s'il ne reparaît qu'après les
« quinze ans ; après trente ans d'absence, la totalité des
« revenus leur appartiendra. »

Au retour donc de l'absent, les droits de mutation par décès payés par les envoyés en possession leur seront restitués sous la retenue par l'Administration des droits applicables aux revenus que l'article 127 les autorise à conserver et ces derniers droits devront, il semble, se calculer comme en matière d'usufruit temporaire, d'après les règles tracées par la loi du 25 février 1901, article 13, 2^e alinéa, qui stipule que « l'usufruit constitué pour une durée fixe est estimé aux $\frac{2}{10}$ de la valeur de la propriété entière pour chaque période de dix ans de la durée de l'usufruit, sans fraction et sans égard à l'âge de l'usufruitier, mais sans que l'évaluation puisse dépasser la valeur imposable de la pleine propriété (1). »

(1) Maguéro, *Suppl.*, v^o *Absence*, n. 3.

Mais une question s'est posée.

Si les héritiers, au lieu de s'adresser au tribunal, prennent d'eux-mêmes possession des biens de l'absent, doivent-ils faire une déclaration et payer les droits ?

L'Administration bien entendu, la jurisprudence et certains auteurs le soutiennent (1), en indiquant que le point de départ du délai de six mois est le jour de la prise de possession, mais alors les droits ayant été payés, y a-t-il lieu à restitution en cas de retour de l'absent ? Les mêmes auteurs répondent négativement, ce qui n'est pas très logique, car il semble qu'il faudrait pousser l'assimilation jusqu'au bout et mettre sur le même pied ceux qui se sont adressés au tribunal et ceux qui ont négligé de le faire.

M. Wahl (2) n'a pas manqué de faire ressortir la contradiction ; d'après lui les droits ne sont pas même exigibles et il est difficile de ne pas lui donner raison, car la loi indique clairement qu'un envoi en possession provisoire doit être obtenu et que les six mois commencent à courir du jour de cet envoi en possession. Et puis ce sont les ayants-droit présomptifs qui seuls pourront se faire envoyer en possession. Si au point de vue fiscal on décide que l'envoi en possession n'est pas indispensable, pour justifier l'exigibilité des droits, il faudrait supposer que tout possesseur de mauvaise foi devra acquitter un droit

(1) Cass., 12 mai 1834, S. 34.1.387 ; Demante, t. II, n. 681 ; Naquet, t. II, n. 814.

(2) Wahl, t. II, n. 387.

de mutation, car ce possesseur, dans l'espèce, qui n'aura aucun titre juridique à faire valoir, pourra être l'héritier présomptif évidemment, mais pourra être aussi n'importe qui.

L'Administration (1) admet la restitution et même (et en cela elle est logique) la restitution totale, puisque dans l'hypothèse, les héritiers ne pouvant se prévaloir de l'article 127 du Code civil sont obligés à rendre tous les fruits.

Un dernier point reste à étudier :

La succession de l'absent, dit l'article 130 du Code civil, sera ouverte au jour de son décès prouvé, au profit des héritiers les plus proches à cette époque et ceux qui auront joui des biens de l'absent seront tenus de les restituer...

Les héritiers, la loi l'a prévu, pourront donc être des personnes autres que les envoyés en possession. Qu'adviendra-t-il alors des droits de mutation payés par ceux-ci ? L'Administration, assimilant les deux cas (retour et décès de l'absent), a décidé (2) que les droits sont restituables, bien que, comme le fait remarquer M. Wahl, cette hypothèse ne soit pas prévue par la loi.

§ 3. — Acquisitions amiables d'immeubles compris ultérieurement dans les arrêtés de cessibilité.

Aux termes de l'article 58, § 3, de la loi du 3 mai 1841 sur l'expropriation pour cause d'utilité publique, « les « droits perçus sur les acquisitions amiables faites anté-

(1) Solution du 5 février 1886.

(2) Solution du 26 octobre 1874.

« rieurement aux arrêtés du préfet seront restitués lorsque,
« dans le délai de deux ans à partir de la perception, il
« sera justifié que les immeubles acquis sont compris dans
« ces arrêtés. La restitution ne pourra s'appliquer qu'à la
« portion des immeubles qui aura été reconnue nécessaire
« à l'exécution des travaux ».

Bien que l'article 58 parle uniquement des arrêtés du préfet, il suffit que l'immeuble qui a fait l'objet de la cession amiable soit compris dans la loi ou le décret qui reconnaît l'utilité publique de l'expropriation et ordonne les travaux (1), mais il importe de remarquer que seuls sont restitués les droits applicables à la portion d'immeubles comprise dans le plans des travaux, de sorte qu'il y a lieu de faire une ventilation du prix, quand le propriétaire, usant de la faculté que lui accorde l'article 50 de la loi, oblige l'expropriant à acquérir la totalité de l'immeuble (2).

Mais que doit comprendre la restitution ? A lire la partie que nous avons rapportée plus haut de l'article 58, on pourrait supposer que seuls les droits d'enregistrement sont restituables, mais en se reportant au début de cet article qui décide que « les plans..., contrats..., et autres « actes faits en vertu de la loi seront visés pour timbre et « enregistrés gratis et qu'il ne sera perçu aucun droit de « transcription », il ne peut guère y avoir de doute, surtout si l'on considère l'esprit dans lequel a été faite la loi

(1) Cass., 4 mai 1858, D. P. 58.1.275.

(2) Garnier, *v° Expropriation*, n. 201.

de 1841 qui a voulu exonérer de tout impôt les expropriations pour cause d'utilité publique. La restitution doit comprendre non seulement les droits d'enregistrement, mais les droits d'hypothèque et même les droits de timbre, bien que le timbre soit un impôt de consommation et qu'en principe il ne soit jamais restituable (1).

La Régie a même reconnu que lorsque l'adjudication a eu lieu en justice, la restitution doit comprendre les frais taxés (2).

§ 4. — Cessions d'offices.

La loi du 25 juin 1841, après avoir dit (art. 6) que tout traité de transmission d'office, à titre onéreux ou gratuit, passé en vertu de la loi du 28 avril 1816 (qui a autorisé les officiers ministériels à présenter leur successeur), doit être constaté par écrit et enregistré avant d'être produit à l'appui de la demande en nomination du successeur, ajoute dans son article 14 :

« Les droits perçus en vertu des articles qui précèdent
« seront sujets à restitution toutes les fois que la trans-
« mission n'aura pas été suivie d'effet. — S'il y a lieu seu-
« lement à réduction du prix, tout ce qui aura été perçu
« sur l'excédent sera restitué. — La demande en restitution
« devra être faite conformément à l'article 61 de la loi du
« 22 frimaire an VII, dans le délai de deux ans à compter du
« jour de l'enregistrement du traité ou de la déclaration. »

(1) Solution du 23 novembre 1888, *R. P.*, 7215.

(2) Solution du 7 mars 1900, *R. P.*, 9777.

C'est un principe peu discuté en droit fiscal que l'acte affecté d'une condition suspensive n'est qu'un projet d'acte et que, présenté à l'enregistrement, il ne peut donner ouverture qu'au droit fixe perçu sur les actes innomés. Or dans l'espèce, l'existence de la condition suspensive n'est pas douteuse ; c'est l'acceptation de la cession par le gouvernement et le décret de nomination du successeur qui en est la conséquence ; alors seulement la condition se réalise et la mutation s'opère, mais elle s'opère irrévocablement, car les événements qui peuvent se produire après la nomination n'exercent aucune influence sur la perception qui désormais ne peut plus faire l'objet d'une restitution (1).

Pourquoi n'avoir pas respecté un principe de droit aussi essentiel ? Pourquoi s'exposer à compliquer la comptabilité publique par des versements et des restitutions de droit ? Pour que la Régie n'ait pas à surveiller la réalisation de la condition ! Mais puisque cette réalisation dépend du gouvernement, un simple renvoi par la Chancellerie au bureau d'enregistrement eut pu suffire.

Il faut remarquer :

Que ce n'est pas seulement le refus d'acceptation par le gouvernement qui motive la restitution des droits, mais aussi la résiliation amiable du traité de cession (2).

Mais que, d'autre part, l'Administration refuse la restitution partielle des droits quand le prix a été réduit

(1) Cass., 29 janvier 1851, S. 51.1.184.

(2) Garnier, *vº Office*, n. 176.

d'accord entre les parties ; elle exige que la réduction ait été imposée par la Chancellerie (1), bien que rien dans la loi ne semble indiquer une aussi étroite interprétation.

Par une solution du 31 décembre 1877 et diverses solutions postérieures, l'Administration a admis la restitution partielle lorsque le prix a été réduit par une décision judiciaire, même après la prestation de serment.

On pourrait faire ici un rapprochement.

En matière de contrat de mariage, l'Administration ne tient pas compte non plus de l'existence de la condition suspensive, car il est évident que le contrat n'acquiert de valeur que par le fait de la célébration du mariage. « Ce « qui se passe, dit Garnier (2), pour le contrat de mariage « nous fournit l'exemple le plus frappant de la vérité de ce « principe. Tout contrat de cette nature est évidemment « rédigé sous une condition suspensive, celle de la réali- « sation du mariage. » Sous prétexte que la défaillance de la condition se présente rarement et qu'ainsi il est inutile d'obliger l'Administration à exercer une surveillance continue pour pouvoir prouver l'exécution du contrat, on a pris l'habitude (car il n'y a là qu'une pratique contre laquelle les parties n'ont pas réagi) de considérer comme parfait le contrat dès sa signature et une décision du ministre des finances du 7 juin 1808 a autorisé la restitution des droits perçus lorsqu'il est reconnu que le mariage n'a pas été ou ne sera pas célébré.

(1) Garnier, v° *Office*, n. 178.

(2) Garnier, v° *Restitution*, n. 47.

Le caractère éventuel du contrat ne fait pas obstacle à la perception immédiate des droits proportionnels (1).

On a voulu voir là une perception provisoire, prématurée, et par conséquent irrégulière, et c'est bien dans ce sens que statuait la décision que nous venons de citer ; mais alors s'il s'agit là de droits irrégulièrement perçus, l'article 60 n'est pas applicable. Cependant un arrêt de Cassation du 25 juin 1841 (2) a décidé que la perception des droits fixes et proportionnels engendrés par les stipulations contenues au contrat est régulière, lors de l'enregistrement de ce contrat.

Si on s'explique les perceptions provisoires dans certains cas, par exemple une donation alternative de meubles ou d'immeubles en attendant le choix des parties, une vente à tant la mesure en attendant l'arpentage, on s'explique moins une perception de ce genre sur un acte aussi éventuel dans ses effets qu'un contrat de mariage.

Certains auteurs ont contesté au contrat de mariage le caractère de contrat conditionnel (3) ; cependant la manière de procéder de la Régie occasionne le renversement de la preuve. Si le contrat était enregistré au droit fixe comme acte innomé, la Régie aurait pour justifier et établir la perception des droits proportionnels à faire la preuve de la célébration du mariage. Les droits étant perçus sur le contrat, c'est aux parties, pour arriver à la restitution,

(1) Instruction 386, § 29.

(2) *J. E.*, n. 12761.

(3) Aubry et Rau, IV, § 302-1° ; Maguéro, *vº Contrat*, n. 7.

à prouver que le mariage n'a pas été célébré ou que le contrat a été résilié ou modifié avant la célébration.

La non-célébration résultera soit du décès de l'un des époux, soit d'un mariage contracté avec une autre personne.

Quant à l'acte de résiliation ou de modification du contrat, l'Administration, après avoir exigé que cet acte soit, conformément aux articles 1396 et 1397 du Code civil, passé dans la même forme que le contrat et rédigé à sa suite, avec le consentement simultané des personnes qui y ont été parties, a admis comme preuve : le résiliation par acte séparé (1), le résiliation à la suite du contrat où seuls les époux ont été parties, sans la présence du donateur qui avait concouru au contrat (2) ; la déclaration, à la suite du contrat, par l'un des époux, que le mariage n'aura pas lieu (3).

§ 5. — **Adjudications judiciaires d'immeubles dont le prix ne dépasse pas 2.000 francs.**

Les frais pour arriver à une adjudication judiciaire d'immeubles sont souvent tellement énormes eu égard à la valeur des immeubles mis en vente, que le législateur a voulu exonérer de ces frais les adjudications dont le prix n'atteint pas un certain chiffre. C'est la raison d'être de la loi du 23 octobre 1884 qui fait bénéficier de la restitution

(1) Solution du 28 juin 1873.

(2) Solution du 7 août 1873.

(3) Solution du 8 mai 1867.

des droits du dégrèvement, pour employer le terme de la loi, toutes les ventes judiciaires d'immeubles sans exception, y compris celles renvoyées devant notaire et même celles pour lesquelles l'intervention de la justice n'aurait pas été nécessaire, par exemple la licitation entre majeurs (1).

Pour assurer à ces adjudications le bénéfice de la loi de 1884, il faut :

1^o Que le prix principal ne dépasse pas 2.000 francs, et l'on entend par là la somme que l'acquéreur doit payer au vendeur ou en son acquit, de sorte que si les frais de poursuite sont payés en diminution du prix, on doit les déduire du prix (2).

Si quelques-uns des lots ne sont pas adjugés, ils entrent dans la détermination du prix pour le montant de leur mise à prix, et si ces lots invendus font l'objet d'une nouvelle adjudication, celle-ci doit être considérée isolément et peut faire l'objet d'une nouvelle restitution, sans qu'il y ait lieu d'ajouter au prix le montant de l'adjudication précédente (art. 1^{er}, § 2).

2^o Que le prix soit devenu définitif par l'expiration du délai de surenchère prévu par les articles 708 et 965 du Code de procédure civile et 573 du Code de commerce (art. 3). Cet article entend exclure les surenchères par les créanciers hypothécaires, de même que la folle-enchère.

3^o Et que le jugement ou le procès-verbal d'adjudication contienne :

(1) Cass., 6 avril 1887, S. 87.1.434.

(2) Solution du 5 février 1889.

a) La constatation que le bénéfice de la loi est acquis à la vente ;

b) L'ordre de restitution contenu dans le texte même du jugement ou du procès-verbal et indiquant le montant des droits à restituer ;

c) Et un état taxé et annexé des frais de poursuite, distinguant les droits du trésor et ceux des agents de loi (1).

La loi dit que les droits à restituer comprennent « toutes les sommes payées au trésor public pour droit de « timbre, d'enregistrement, de greffe et d'hypothèques, « applicables aux actes rédigés en exécution de la loi pour « parvenir à l'adjudication ».

D'une manière générale, dit M. Wahl (2), ce sont les droits sur les actes qui ont été *nécessairement* dressés (saisie et actes préparatoires, jugement ordonnant l'adjudication, actes de procédure, incident de subrogation, de surenchère et de folle-enchère, procès-verbaux de placards, affiches, cahier de charges).

D'ailleurs, l'Administration et les parties intéressées (agents de la loi, vendeur, poursuivant) peuvent réciproquement former opposition dans les trois jours francs de l'enregistrement et cette opposition est formée et jugée comme en matière d'opposition à taxe (procédure orale, décision non susceptible d'appel).

(1) Cass., 14 juin 1895, S. 96.1.247.

(2) Wahl, t. II, n. 397.

§ 6. — Exceptions résultant de la loi du 25 février 1901.

La loi du 25 février 1901, qui a admis la possibilité de déduire de l'actif successoral le montant des dettes grevant le patrimoine du défunt et qui, d'autre part, a édicté un nouveau mode d'évaluation de l'usufruit et de la nue-propriété, a apporté diverses exceptions au principe de l'article 60 de la loi de frimaire

Première exception. — Cette loi accorde aux parties le droit à la restitution des sommes perçues en trop par suite de la non-déduction des dettes ; elle vise deux cas :

Le premier cas résulte de l'article 5, 1^{er} alinéa, ainsi conçu :

« Toute dette au sujet de laquelle l'agent de l'Administration aura jugé les justifications insuffisantes ne sera
« pas retranchée de l'actif de la succession, sauf aux parties
« à se pourvoir en restitution s'il y a lieu dans les deux an-
« nées à partir du jour de la déclaration. »

Il est donc nécessaire que dans ce cas il ait été fait mention de la dette dans la déclaration et que les parties en aient demandé la déduction ; à défaut de cette demande, le receveur n'ayant pas eu connaissance de la dette, l'action des réclamants serait paralysée, mais l'Administration peut, comme elle le dit dans son instruction n° 3067, § 11, tempérer l'application rigoureuse du principe, en vertu de la faculté qui lui a été accordée par la décision du ministre des finances du 12 avril 1808 (1), et autoriser

(1) Instruction 386.

la restitution pour erreur de fait. Cette décision, nous l'avons vu plus haut, autorisait l'Administration à rembourser les droits de mutation par décès payés notamment sur des biens qui n'existaient pas dans la succession.

Le deuxième cas est contenu au troisième alinéa du même article.

« Les héritiers ou légataires, dit-il, seront admis, dans
« le délai de deux ans à compter du jour de la déclaration,
« à réclamer la déduction des dettes établies par les opé-
« rations de la faillite ou de la liquidation judiciaire ou
« par le règlement définitif de la distribution par con-
« tribution postérieure à la déclaration et obtenir le rem-
« boursement des droits qu'ils auraient payés en trop. »

On s'est demandé en présence de ce texte s'il était nécessaire, pour qu'il y ait lieu à restitution, que les héritiers, au moment de la déclaration de succession, aient fait état de la dette et en aient demandé la déduction, déduction que n'aurait pas admise le receveur à défaut de justifications suffisantes (car en outre des justifications obligatoires, il y a celles que le receveur peut exiger facultativement), ou si au contraire les héritiers pouvaient postérieurement à la déclaration réparer leur omission.

M. Wahl enseigne que, soit qu'il y ait insuffisance de justification, soit qu'il y ait omission lors de la déclaration, les parties peuvent réclamer la restitution des droits perçus en trop (1). S'il en était autrement d'ailleurs, on

(1) Wahl, t. II, n. 392.

s'expliquerait mal la peine qu'aurait prise le législateur d'établir dans l'article 5 deux alinéas distincts.

Deuxième exception. — D'après l'article 13, n° 2, en cas de transmission d'une nue-propiété, on tient compte pour déterminer la valeur de cette nue-propiété des usufruits ouverts seulement au moment où la mutation s'opère, en laissant de côté les usufruits éventuels ; mais si postérieurement l'usufruit éventuel vient à s'ouvrir, le nu-propiétaire qui a payé les droits, en défalquant de la pleine propriété la valeur du seul usufruit ouvert, aura droit à la restitution d'une somme égale à ce qu'il aurait payé en moins si le droit acquitté par lui avait été calculé d'après l'âge non de l'usufruitier actuel, mais de l'usufruitier éventuel.

Voici un exemple :

A... décède laissant une fortune de 10.000 francs qu'il a léguée à B... pour la nue-propiété et à C... et D... successivement pour l'usufruit. C... a 72 ans et D... 19 ans.

Nous savons que, alors que sous l'empire de loi de frimaire l'usufruit était invariablement évalué à moitié de la pleine propriété, la loi du 25 février 1901 l'évalue à une fraction de cette pleine propriété variable avec l'âge de l'usufruitier, de façon à ce que cet usufruit vaille $1/10$ avec un usufruitier de plus de 70 ans pour l'augmenter de $1/10$ par chaque période de 10 ans sans qu'il puisse valoir plus de $7/10$ avec un usufruitier ayant moins de 20 ans.

Or dans notre exemple, B... nu-propiétaire paiera les

droits sur la valeur de la toute propriété, soit 10.000 fr.

Moins la valeur de l'usufruit de C..., soit

1/10 ou. 1.000 fr.

Donc sur 9.000 fr.

Mais C... vient à mourir 8 ans après ; alors l'usufruit de D... s'ouvre et donne ouverture à un nouveau droit calculé d'après l'âge de D... qui a 27 ans et dont l'usufruit vaut 6 ; 10 de la pleine propriété c'est donc sur 6.000 fr. que D... va acquitter les droits.

L'ouverture de l'usufruit de D..., rétroagissant au décès du testateur, dont la succession s'élève à . . . 10.000 fr.

Cet usufruit valait donc à cette époque 7/10 de la toute propriété, soit 7.000 fr.

Ce qui réduisait la valeur de la nue-propriété de B... à la différence ou 3/10, soit. 3.000 fr.

B... a donc droit à la restitution des droits qu'il a payés sur ce qui excède ces 3.000 francs.

L'article 13 toutefois indique que la restitution est soumise à un maximum et qu'elle ne peut dépasser la somme qui a été acquittée par l'usufruitier éventuel lors de l'ouverture de son droit.

Troisième exception. — Aux termes de l'article 14, 1^{er} alinéa, les héritiers, lors de la déclaration de la succession, n'ont à fournir au receveur aucune justification de la date de la naissance de l'usufruitier si celui-ci est né en France ou en Algérie ; au contraire, la justification s'impose dans

le cas où la naissance de l'usufruitier a eu lieu ailleurs ; à défaut de cette justification, le receveur ne tient pas compte de la seule déclaration des parties concernant l'âge et perçoit de la manière la plus favorable au trésor ; il sera perçu, dit la loi, les droits les plus élevés qui pourraient être dus.

Mais si, postérieurement, les héritiers peuvent justifier de cet âge, les droits perçus en trop sont restituables.

Il importe de remarquer d'ailleurs, malgré le texte de la loi qui pourrait laisser supposer que la restitution n'est possible que si la naissance a eu lieu hors de France ou d'Algérie, que la restitution est dans les deux cas possible, soit que la naissance ait eu lieu en France ou en Algérie, soit qu'elle ait eu lieu hors de France ou d'Algérie.

Quatrième exception. — Enfin le même article 14, après avoir dit que :

« L'indication inexacte de la date de la naissance de
« l'usufruitier sera passible à titre d'amende d'un droit en
« sus égal au supplément de droit simple exigible », ajoute
dans son dernier alinéa :

« Le droit le plus élevé deviendra exigible si l'inexactitude porte sur le lieu de naissance, sauf restitution si
« la date de naissance est reconnue exacte. »

Si l'Administration, qui ne peut contrôler la véracité de la déclaration des parties que par l'indication que font celles-ci du lieu de naissance de l'usufruitier, acquiert la certitude que cette déclaration est erronée, les droits les

plus élevés deviennent exigibles ; mais si postérieurement les parties apportent la preuve de l'exactitude de leur déclaration en ce qu'elle concerne la date de naissance qui seule importe pour la liquidation des droits, la restitution de ce qui a été perçu en trop devient possible.

DEUXIÈME PARTIE

PRINCIPE DE LA RESTITUTION DES DROITS D'APRÈS LA LOI DU 18 JANVIER 1912

CHAPITRE PREMIER

PROPOSITIONS ANTÉRIEURES ET TRAVAUX PRÉPARATOIRES TEXTE ET BUT DE LA LOI

Devant les critiques fondées et constamment formulées sous toutes les formes contre l'article 60, il y eut diverses propositions de lois que nous allons examiner, tendant soit à l'abrogation, soit à la modification de cet article.

I. — Le 18 janvier 1898, M. Bisseuil déposait au Sénat une proposition qui fut rapportée par M. Talou le 21 mai suivant (1) et aux termes de laquelle l'article 60 était ainsi modifié :

« ART. 60. — Tout droit d'enregistrement perçu régulièrement en vertu de la présente loi ne sera restitué que

(1) *J. off.* du 22 mai 1898, Annexe n. 58, *Doc. parl.*, Sénat, p. 96.

« dans les cas prévus par le présent article, par les articles 48 et 69, § 3 n° 3, ci-après, ou par des lois spéciales.

« Seront restitués et remplacés par le droit fixe de trois francs en principal les droits proportionnels sur :

« 1° Toutes dispositions des jugements par défaut réformés sur opposition ;

« 2° Toutes dispositions des jugements contradictoires réformés sur appel ;

« 3° Tout acte notarié ou sous signatures privées déclaré nul ou résolu par jugement ou arrêt définitif pour une cause quelconque de forme ou de fond. Si l'annulation est partielle, le droit ne sera restitué qu'en ce qui concerne la disposition annulée. »

Nous avons examiné plus haut, dans la première partie, les cas prévus par les articles 48 et 69 et par les lois spéciales, qui constituaient les exceptions à l'article 60.

A cette proposition qui avait un caractère assez général, la commission sénatoriale présidée par M. Mazeau, et dont M. Bisseuil faisait partie, substitua un projet encore plus détaillé et que nous reproduisons ci-après :

« ART. 60. — Tout droit d'enregistrement perçu régulièrement en conformité de la présente loi ne pourra être restitué, quels que soient les événements ultérieurs, sauf les cas prévus par la présente ou par des lois spéciales.

« Seront restitués sous réserve d'un droit fixe s'il y a lieu les droits proportionnels perçus sur :

« 1° Tout jugement rétracté sur opposition ou réformé sur appel et toute décision judiciaire annulée par la Cour de cassation ;

« 2° Tout acte ou contrat judiciairement annulé pour
« cause de nullité, rescindé pour cause de lésion ou résolu
« dans les conditions prévues par l'article 12 de la loi du
« 27 ventôse an IX ;

« 3° Toute déclaration souscrite pour la perception des
« droits de mutation par décès faite soit par un légataire
« à raison d'un testament postérieurement annulé en jus-
« tice, soit par un héritier évincé au profit d'un autre ;

« 4° Toute mutation de biens faisant l'objet soit de l'acte
« ou contrat annulé, rescindé ou résolu, soit du testament
« annulé ou de la succession dont la dévolution est modi-
« fiée, qui se serait opérée entre vifs ou par décès dans la
« période comprise entre la date dudit acte ou contrat, ou
« celle de l'ouverture de la succession et la date de la déci-
« sion judiciaire.

« La demande en restitution ne sera recevable que dans
« les deux ans à compter de la date de la décision judiciaire
« prononçant la rétractation, la réformation, la cassation
« ou l'annulation du jugement, de l'arrêt ou de l'acte ou
« contrat assujetti au droit proportionnel, ou l'éviction de
« l'héritier et sur la justification que cette décision a acquis
« l'autorité de la chose jugée.

« En cas de rétractation, réformation, cassation, annu-
« lation ou éviction partielle, le droit ne sera restitué que
« dans la mesure de cette rétractation, réformation, cassa-
« tion, annulation ou éviction.

« Les parties seront en outre recevables à se pourvoir en
« restitution des droits perçus, par suite d'erreurs de fait

« sur les actes et déclarations, lorsqu'il sera dûment justifié, dans les deux années à compter du jour de l'enregistrement, des erreurs commises.

« Tout jugement ou arrêt prononçant la rescision pour cause de lésion d'un acte ou contrat ne sera assujéti qu'au droit fixe d'enregistrement réglé par l'article 17 de la loi du 26 juillet 1892. »

Ce projet, qui ne constituait pas certainement un retour complet au droit commun puisqu'il laissait subsister comme règle générale la non-restitution des droits, mais qui néanmoins avait le mérite d'appliquer à la Régie le principe de la répétition de l'indû dans la majorité des cas, n'eut pas la chance d'aboutir, bien qu'il ait reçu l'adhésion sans réserve du directeur général de l'enregistrement, commissaire du gouvernement ; il y eut bien un commencement de discussion (1), mais sur les instances du ministre des finances, il fut retiré de l'ordre du jour à la séance du Sénat du 29 juin 1899.

II. — On peut mentionner aussi une autre proposition faite à la Chambre des députés par M. Cesbron et plusieurs de ses collègues le 17 novembre 1905, mais qui ne visait exclusivement que la restitution sur les jugements par défaut annulés sur opposition et sur les jugements contradictoires réformés sur appel. Cette proposition, qui ne constituait qu'une modification par ricochet de l'article 60, fut renvoyée à la commission de législation fiscale et n'eût pas même les honneurs d'une discussion.

(1) *J. off.* du 12 juin 1899, Sénat, p. 738.

III. — Une troisième proposition fut déposée le 11 décembre 1905 par M. Réveillaud, député ; mais cette proposition ne concernait également que les actes judiciaires.

IV. — Enfin, le 26 mars 1908 (1), M. Joseph Durand et plusieurs députés déposèrent sur le bureau de la Chambre une nouvelle proposition de loi ainsi conçue :

« Par dérogation à l'article 60 de la loi du 22 frimaire
« an VII, seront restituables dans le délai prévu par l'article 61 de la même loi :

« 1° Sous déduction du droit fixe, les droits d'enregistrement perçus sur les actes annulés pour cause de nullité absolue, par jugement passé en force de chose jugée ;

« 2° Sous déduction du droit fixe, les droits perçus sur les jugements ultérieurement rétractés ou infirmés par des décisions passées en force de chose jugée. Si la réformation n'est que partielle, la restitution ne s'appliquera qu'aux dispositions réformées. Toutefois, les droits perçus sur les titres produits ou sur les mutations constatées devant les premiers juges resteront acquis au trésor lorsque la créance n'aura pas été éteinte avant le jugement infirmé ou que les titres ou mutation n'auront pas été annulés par la sentence définitive pour cause de nullité absolue ;

« 3° Les droits de mutation par décès perçus d'après les déclarations des héritiers ou des légataires qui, par suite d'événements postérieurs autres que la renonciation, se trouveraient évincés de la succession. Si l'éviction n'est

(1) *J. off.* du 13 mai 1908, Annexe n. 1638, *Doc. parl.*, Chambre, p. 288.

« que partielle, la restitution ne s'appliquera qu'à la partie
« des biens dont ils auront été privés. »

La proposition Durand est moins étendue que le projet de la commission sénatoriale, rappelé plus haut, car elle exclut du bénéfice de la loi les actes affectés d'une nullité relative ; de même il n'est pas question dans cette proposition des erreurs de fait qui dans le projet de la commission pouvaient motiver la restitution.

Les auteurs de la proposition justifiaient par les considérations suivantes les raisons qui les faisaient ne demander la restitution que sur les actes annulés pour cause de nullité absolue (1).

« Il est impossible, disaient-ils, de découvrir un motif plausible pour justifier le refus de restituer les droits perçus sur les actes nuls de plein droit, que la loi elle-même déclare inexistants et qui n'ont pu produire aucun effet légal. On comprend que l'Administration, qui n'a ni les moyens ni les pouvoirs de connaître elle-même la nullité absolue des actes qui lui sont présentés, les soumette à l'impôt ; mais il est impossible d'admettre que lorsque la nullité a été régulièrement constatée, le trésor ne reconnaisse pas l'irrégularité d'une telle perception. Ici d'ailleurs aucune collusion n'est à craindre, aucune fraude n'est à réprimer. On ne voit donc pas pourquoi la loi ne laisserait pas dans ce cas subsister, même vis-à-vis du fisc, ce principe d'éternelle justice que ce qui a été payé sans être dû est sujet à répétition. »

(1) *J. off.* du 13 mai 1908, *Doc. parl.*, Chambre, p. 290.

« Nous concédons que si la convention est rescindée pour cause de nullité relative, les droits perçus peuvent être retenus, car il y a eu formation d'un contrat, précaire il est vrai, mais susceptible de produire tous ses effets. »

Dans son rapport dont nous parlerons plus loin, M. Dufoussat dira que le bénéfice de la loi ne peut être étendu aux erreurs de fait parce que dans ce cas la bonne foi des parties n'est pas démontrée et que la fraude est possible.

Dans sa séance du 14 juin 1909 (1), sur le rapport de M. de la Batut et après déclaration d'urgence, la Chambre des députés adopta la proposition de loi dans toute sa teneur, en substituant seulement au mot « absolue » qui terminait le deuxième paragraphe le mot « radicale ».

Le 17 du même mois, le projet était déposé au Sénat, puis ensuite rapporté par M. Dufoussat (2).

Sur ce projet, MM. Cordelet et Bourganel présentèrent un amendement augmentant le nombre des exceptions au principe de l'article 60, en matière de marchés administratifs.

Le 1^{er} mars 1910, le président de la commission sénatoriale, M. Pic-Paris, demanda l'abrogation pure et simple de l'article 60, afin, disait-il, de faire cesser désormais une énormité et même une monstruosité fiscale, indéfendable à tous égards.

La commission refusa de suivre son président pour des motifs que le rapporteur exposait ainsi :

(1) *J. off.* du 15 juin 1909, *Débats*, Chambre, p. 1453.

(2) *J. off.* du 3 mai 1910, *Doc. parl.*, n. 68.

« La proposition de loi a pour but de soustraire à l'application de l'article 60 les actes, jugements et déclarations dans lesquels la fraude est impossible. Ce but ne peut être atteint en ce qui concerne un grand nombre d'actes affectés d'une condition résolutoire, parce qu'il en résulterait pour le trésor un préjudice très grave qu'il est d'ailleurs impossible d'évaluer ; il n'est pas atteint non plus en ce qui concerne les actes affectés d'une nullité relative. Mais dans ces deux cas l'abrogation de l'article 60 pourrait avoir pour effet d'ouvrir la porte à de nombreuses fraudes. De même en ce qui concerne l'erreur de fait dans les déclarations de succession, l'abrogation de l'article 60 laisserait toujours aux contribuables le droit de revenir contre des perceptions basées sur leurs propres déclarations, en demandant à prouver qu'ils ont commis une erreur à leur préjudice. Il en résulterait de nombreux procès et les finances publiques prendraient un caractère d'instabilité très dangereux. »

La discussion sur l'ensemble vint au Sénat le 24 juin 1910 (1) ; M. Pic-Paris déposa son contre-projet ainsi conçu : « L'article 60 de la loi du 22 frimaire an VII est abrogé. » MM. Delahaye et Monis soutinrent ce contre-projet qui avait une portée radicale, puisqu'il ne tendait à rien moins qu'à l'abrogation pure et simple de l'article 60, et M. Monis insista surtout sur la nécessité de faire disparaître la distinction entre les nullités absolues et les nullités relatives.

(1) *J. off.* du 25 juin 1910, *Débats*, p. 1556.

Mais le directeur général de l'enregistrement, commissaire du gouvernement, faisant valoir les arguments traditionnels, la considération budgétaire, déclara qu'il ne pouvait accepter une réforme aussi profonde. Il faut dire d'ailleurs que le rapporteur faisait cause commune avec le commissaire du gouvernement.

Dans ces conditions, le Sénat vota le renvoi à la commission pour ce nouvel examen.

Le 11 novembre 1910, M. Pic-Paris présenta un amendement qui, tout en abrogeant l'article 60 comme il l'avait déjà proposé, comportait certaines restrictions.

C'est alors qu'intervint un accord entre la commission et le directeur général de l'enregistrement et qu'un projet transactionnel fut élaboré.

Successivement voté sans discussion par le Sénat le 22 décembre 1910 et par la Chambre des députés le 19 décembre 1911 après un nouveau rapport de M. de la Batut, ce projet est devenu la loi du 18 janvier 1912 publiée au *Journal officiel* du lendemain.

La loi du 18 janvier 1912 est ainsi conçue :

Article unique. — « Les dispositions suivantes sont introduites dans la loi du 22 frimaire an VII, où elles prendront la place de l'ancien article 60 abrogé ;

« Ne sont pas sujets à restitution les droits régulièrement perçus sur les actes ou contrats ultérieurement révoqués ou résolus par application des articles 954 à 958, 1183, 1184, 1654 et 1659 du Code civil.

« En cas de rescision d'un contrat pour cause de lésion

« ou d'annulation d'une vente pour cause de vices cachés
« et au surplus dans tous les cas où il y a lieu à annulation,
« les droits perçus sur l'acte annulé, résolu ou rescindé ne
« sont restituables que si l'annulation, la résolution ou la
« rescision a été prononcée par un jugement ou un arrêt
« passé en force de chose jugée.

« L'annulation, la révocation, la résolution ou la rescision prononcée, pour quelque cause que ce soit, par jugement ou arrêt, ne donne pas lieu à la perception du droit proportionnel de mutation. »

Dès le lendemain de cette loi qui, sans donner satisfaction intégrale aux critiques nombreuses et réitérées auxquelles avait donné lieu l'application de l'article 60, apportait néanmoins des modifications profondes dans la législation fiscale et constituait sous diverses restrictions un retour au droit commun, l'Administration de l'enregistrement, dans son Instruction 3337 du 20 janvier 1912 (1), en a donné une interprétation très détaillée qui débute en ces termes :

« Cet article (la loi du 18 janvier 1912) a un double objet :
« d'une part, il détermine les conditions dans lesquelles
« pourront être restitués, à la suite d'événements ultérieurs,
« les droits d'enregistrement régulièrement perçus ; d'autre part, il exempte du droit proportionnel de mutation les jugements ou arrêts prononçant l'annulation, la ré-

(1) *R. P.*, n. 12517.

« vocation, la résolution ou la rescision d'un acte trans-
« latif. »

Avant la loi du 18 janvier 1912, l'Administration avait, nous l'avons vu, le droit de modérer sous sa responsabilité la rigueur des perceptions lui paraissant excessives ou contraires à l'équité ; mais, ainsi que le rappelle l'Instruction 3337, elle n'exerçait ce droit que selon « ses appréciations et sans qu'elle y puisse être contrainte par aucune action judiciaire..... Désormais, pour que l'impôt soit acquis définitivement au trésor, il ne suffit plus qu'il ait été régulièrement perçu, il faut encore que la perception ne soit pas susceptible d'être viciée dans son principe par un événement ultérieur qui, en supprimant la cause de l'exigibilité du droit, en motive rétroactivement la restitution conformément à l'article 1235 du Code civil ».

On peut soutenir que c'est à l'application des principes du droit commun, principes sanctionnés par l'action en répétition de l'indû, qu'a voulu revenir la loi du 18 janvier 1912, sous les restrictions qu'elle ne manque pas d'indiquer.

CHAPITRE II

DOMAINE ET POINT DE DÉPART D'APPLICATION DE LA LOI DE 1912

Aux termes de l'article 2 du Code civil, la loi n'a point d'effet rétroactif ; toutefois ce principe ne lie que le juge chargé d'appliquer la loi et non la puissance législative qui est omnipotente.

Mais aucun effet rétroactif n'ayant été attribué à la loi du 18 janvier 1912, le principe de restitution qu'elle édicte ne peut être applicable qu'aux droits régulièrement perçus depuis le jour de son entrée en vigueur, c'est-à-dire à partir de l'expiration du délai fixé par l'article 2 du décret du 5 novembre 1870.

Quant aux actes eux-mêmes qui donnent naissance à ces droits, ils peuvent porter une date antérieure à la loi pourvu qu'ils n'aient été présentés à la formalité que postérieurement.

En ce qui concerne les jugements et arrêts visés par le quatrième alinéa, seuls bénéficieront de l'exemption du droit de mutation ceux rendus postérieurement à l'entrée en vigueur de la loi.

La loi de 1912 étant une loi générale n'a pas, à défaut de stipulation expresse, dérogé aux lois spéciales qui cons-

tituent des exceptions à l'article 60 et que nous avons passées en revue sous la première partie.

D'autre part la loi ne vise que la restitution des droits régulièrement perçus, laissant de côté ceux qui ont fait l'objet d'une perception irrégulière et qui continuent à être restituables, immédiatement après leur perception et au plus tard dans les deux ans du jour de cette perception, conformément à l'article 61 de la loi de frimaire.

Nous allons examiner le principe posé par la loi de 1912 et les exceptions à ce principe.

SECTION I. — Actes révoqués ou résolus, dont les droits ne sont pas restituables.

Exceptions au principe. — La loi du 18 janvier 1912, après avoir abrogé l'article 60 de la loi de frimaire, dit :

« Ne sont pas sujets à restitution les droits régulièrement
« perçus sur les actes ou contrats ultérieurement révoqués
« ou résolus par application des articles 954 à 958, 1183,
« 1184, 1654 et 1659 du Code civil. »

Cette loi, dont le but était de remédier à la flagrante iniquité à laquelle aboutissait la règle posée par l'article 60 et de permettre le retour au droit commun en autorisant la restitution des droits dont la cause de perception a disparu, accuse une certaine timidité en débutant par une exception ; le bénéfice de cette loi est refusé aux actes et

contrats soumis à une condition résolutoire, lorsque se réalise la condition.

Le législateur a craint pour ces sortes d'actes les collusions frauduleuses ; il n'a pas voulu que la résolution puisse cacher une rétrocession ; ce paraît avoir été là la pensée dominante du législateur.

En outre, devant la fréquence relative de l'accomplissement des conditions résolutoires, toujours sous-entendues dans les contrats synallagmatiques, on a craint que les restitutions auxquelles cet accomplissement aurait donné lieu n'amènent des perturbations dans le budget ; c'est ce que faisait remarquer M. Dufoussat quand il ajoutait dans son rapport :

« Ici la restitution pourrait avoir sur les recettes une
« répercussion profonde dont il est impossible de mesurer
« l'étendue, à raison du nombre et de l'importance des
« actes qui peuvent être soumis à cette condition (1). »

On a soutenu également que jusqu'à l'accomplissement de la condition résolutoire, l'acte a eu une existence juridique, qu'il a pu produire des effets, que les parties ont pu en tirer profit et qu'en conséquence une perception non sujette à restitution était parfaitement justifiée. La loi a voulu faire une distinction entre la résolution, d'une part, qui malgré son effet rétroactif procède d'un événement postérieur à l'acte et n'en empêche nullement la formation et, d'autre part, la nullité qui affecte l'acte au moment de sa naissance et qui constitue un vice qui lui est propre.

(1) *J. off.* du 3 mai 1910, *Doc. parl.*, n. 68.

Il est intéressant de rapprocher cette distinction de celle qui était faite dans l'ancien droit fiscal.

« Le fermier, dit Bosquet (1), est quelquefois dans le cas
« de restituer les droits de centième denier, quoiqu'ils aient
« été légitimement payés si la cause pour laquelle ils ont
« été acquittés est ensuite anéantie en la déclarant nulle
« *ab initio*, au lieu que si la nullité n'est prononcée que
« faute d'exécution, le contrat n'est pas anéanti dans son
« principe, il était bon en soi et le droit de centième denier
« qui en a été payé n'est pas restituable dans ce cas. »

Nous avons vu aussi sous la première partie que l'arrêt de Cassation du 16 mars 1898 avait fait une distinction très nette entre les actes annulés judiciairement pour nullité radicale et les actes résolus qui, en cas de résolution prononcée avant l'enregistrement, restaient soumis aux droits proportionnels de même que s'ils n'avaient pas été résolus.

Caractère limitatif des exceptions. — Les exceptions spécialement en matière fiscale ne doivent pas être étendues à des cas ne rentrant pas dans l'énumération de la loi.

« Attendu, dit un arrêt de Cassation du 24 février 1875 (2),
« que les exceptions, particulièrement en matière fiscale,
« sont de droit étroit et qu'il n'est pas permis de les étendre
« par voie d'induction ou d'analogie des cas prévus
« par la loi à ceux qui ne le sont pas. »

Nous verrons plus loin que le caractère limitatif des

(1) Bosquet, *v^o Restitution*, p. 501.

(2) *R. P.*, n. 4056. Voir aussi Cass., 28 novembre 1859, S. 60.1.281.

exceptions de la loi de 1912 n'est pas nettement déterminé et peut amener une certaine confusion.

Examinons maintenant les textes où sont prévus les actes dont les droits ne pourront jamais faire l'objet d'une restitution.

§ 1. — **Donations entre vifs révoquées**
(art. 954 à 958, C. civ.).

Après avoir dit dans l'article 953 du Code civil que la donation entre vifs ne pourra être révoquée que pour cause d'inexécution des conditions, pour cause d'ingratitude et pour cause de survenance d'enfants, la loi ajoute :

ART. 954. — « Dans le cas de la révocation pour cause
« d'inexécution des conditions, les biens rentreront dans
« les mains du donateur, libres de toutes charges et hypo-
« thèques du chef du donataire et le donateur aura contre
« les tiers détenteurs des immeubles donnés tous les droits
« qu'il aurait contre le donataire lui-même. »

ART. 955. — « La donation entre vifs ne pourra être
« révoquée pour cause d'ingratitude que dans les cas sui-
« vants :

« 1° Si le donataire a attenté à la vie du donateur ;

« 2° S'il s'est rendu coupable envers lui de sévices, délits
« ou injures graves ;

« 3° S'il lui refuse des aliments. »

ART. 956. — « La révocation pour cause d'inexécution
« des conditions ou pour cause d'ingratitude n'aura jamais
« lieu de plein droit. »

Les articles 957 et 958 ne font que déterminer les règles d'exercice et les effets de l'action révocative basée sur la cause d'ingratitude.

Si quant aux effets produits à l'égard des tiers, il existe une différence entre la révocation, conséquence de l'inexécution des conditions, qui fait rentrer les biens, aux mains du donateur, libres de toutes dettes et hypothèques, et la révocation, conséquence de l'ingratitude qui n'est opposable aux tiers qu'autant qu'un extrait de la demande a été mentionné en marge de la transcription de la donation, antérieurement à l'aliénation ou à la constitution d'hypothèque, il y a assimilation quant à l'exercice de l'action ; dans l'un comme dans l'autre cas, la révocation n'a pas lieu de plein droit et doit faire l'objet d'une demande en justice (1), bien que certains auteurs aient soutenu qu'en matière d'inexécution des conditions et même pour ingratitude il n'est pas nécessaire que le tribunal intervienne quand il a été formellement convenu dans l'acte que la donation serait résolue de plein droit par le seul fait de l'inexécution des conditions (2).

Mais alors si la crainte de la collusion frauduleuse, nous l'avons vu plus haut, a été l'une des raisons, la principale, qui ont fait écarter certains actes du bénéfice de la loi du 18 janvier 1912, il semble qu'en matière de révocation de donation tout au moins pour cause d'ingrati-

(1) Cass., 3 mai 1852 ; Paris, 20 février 1893, *J. Nol.*, p. 409.

(2) Aubry et Rau, t. VII, p. 711 ; Demolombe, t. XX, n. 606.

tude, la collusion, c'est-à-dire l'entente amiable dans un but de fraude, inspire une crainte un peu chimérique ; le mot *collusion* jure à côté du mot *ingratitude*.

On comprendrait à la rigueur l'exception en ce qui concerne la révocation pour inexécution des charges, car dans ce cas, il se pourrait qu'il y ait entente entre le donateur et le donataire, mais là encore, nous croyons exagérés les motifs de crainte ; le donateur qui s'est dépouillé de son bien, et ne l'a fait qu'après avoir mûrement pesé les conséquences de son acte, ne se prêterait pas facilement à la combinaison.

Il est encore une cause de révocation d'une donation : c'est celle de survenance d'enfants (art. 960, C. civ.) et cette révocation opère de plein droit sans qu'il soit nécessaire de la faire prononcer judiciairement.

C'est à dessein que le législateur n'a pas compris ce cas de révocation dans les exceptions de la loi de 1912, car là une collusion n'est pas à craindre.

Il semble que la solution doive être la même en matière de retour conventionnel (art. 951, C. civ.), c'est-à-dire dans le cas où le donateur survit au donataire seul ou au donataire et à sa postérité, d'autant que cette éventualité est indépendante de la volonté des parties et que l'effet du droit de retour est de résoudre toutes les aliénations des biens donnés et de faire revenir ces biens, au donateur, francs et quittes de toutes charges et hypothèques, sauf néanmoins une restriction concernant l'hypothèque légale de la femme du donataire (art. 952, C. civ.).

On a pu se demander si le retour légal résultant de l'article 747 du Code civil pouvait être assimilé au cas de retour conventionnel. La négative ne semble pas douteuse ; l'article 747 ne contient pas autre chose qu'une modalité de dévolution de la succession, au profit des ascendants donateurs sur les biens par eux donnés à leurs descendants.

On doit approfondir davantage. Nous venons de voir que la révocation de donation, soit pour cause d'inexécution des conditions, soit pour cause d'ingratitude, ne donne pas lieu à restitution ; mais nous savons aussi que les effets civils de cette révocation sont de résoudre les aliénations et hypothèques qu'a pu consentir le donataire quelle qu'en soit l'époque dans le premier cas, et seulement à partir de l'inscription de la demande au bureau des hypothèques dans le second cas. La révocation ayant été prononcée, qu'advient-il alors des droits perçus sur les actes d'aliénations ou d'hypothèques ? Seront-ils, eux, sujets à restitution ? Il semble bien qu'il faille répondre : non, car la loi dit : « Ne sont pas sujets à restitution... les actes ou contrats révoqués ou résolus par application des articles 954 à 958 »... Et c'est bien par application de ces articles ou, si l'on veut, comme conséquence de l'application de ces articles que seront résolues les aliénations et les hypothèques consenties par le donataire.

Mais alors, par un argument « *a contrario* », il faut décider que la résolution qui sera provoquée par la révocation

pour survenance d'enfants (art. 960) ou par l'exercice du retour conventionnel (art. 951 et 952) motivera la restitution des droits perçus par les actes d'aliénations et d'hypothèques.

§ 2. — Actes et contrats grevés d'une condition résolutoire
(Art. 1183 et 1184).

Les deux articles du Code civil qui traitent de la condition résolutoire sont les articles 1183 et 1184 qui s'expriment ainsi :

ART. 1183. — « La condition résolutoire est celle qui, « lorsqu'elle s'accomplit, opère la révocation de l'obligation et qui remet les choses au même état que si l'obligation n'avait pas existé. Elle ne suspend point l'exécution de l'obligation ; elle oblige seulement le créancier « à restituer ce qu'il a reçu dans le cas où l'événement « prévu par la condition arrive ».

L'événement étant prévu, la condition résolutoire dans ce cas est expresse.

ART. 1184. — « La condition résolutoire est toujours « sous-entendue dans les contrats synallagmatiques, pour « le cas où l'une des deux parties ne satisfera point à son « engagement. Dans ce cas, le contrat n'est point résolu de « plein droit. La partie envers laquelle l'engagement n'a « point été exécuté a le choix ou de forcer l'autre à l'exécution de la convention lorsqu'elle est possible ou d'en « demander la résolution avec dommages et intérêts. La « résolution doit être demandée en justice et il peut être

« accordé au défendeur un délai selon les circonstances ».

Dans ce dernier cas, la condition résolutoire est tacite ; c'est qu'en droit on appelle « *pacte commissoire tacite* ».

La loi de 1912 a excepté du bénéfice de la restitution les droits perçus sur les actes révoqués ou résolus par application des articles 1183 et 1184 du Code civil.

Il semble que le 2^e alinéa qui contient cette exception prête à une certaine confusion. Le législateur a-t-il entendu exclure tous les cas où peut s'accomplir une condition résolutoire ? Mais si telle est sa pensée, pourquoi ne s'est-il pas contenté de rappeler uniquement les articles 1183 et 1184 qui sont les textes essentiels s'occupant des conditions résolutoires dans leur généralité et qui, par conséquent, s'appliquent à tous les cas de résolution, et pourquoi, au contraire, a-t-il visé explicitement certains seulement de ces cas, ceux prévus dans les articles 954 à 958, 1654 et 1659, alors qu'il passe sous silence le cas prévu par l'article 960 (révocation de donation pour survenance d'enfants) qui n'est autre qu'une condition résolutoire ? N'a-t-il pas voulu faire une distinction ?

C'est ce que prétend M. Défrénois (1). « Nous poserons « donc en principe, dit-il, que les droits perçus sur un con-
« trat résolu sont restituables, lorsque la résolution a lieu
« par suite de l'accomplissement d'une condition réso-
« lutoire résultant d'une disposition légale. Ce n'est que
« dans les cas limitativement prévus par la loi que la res-

(1) Défrénois, *Légis. com.*, 1912, p. 53.

« titution ne peut être effectuée. Si la résolution se produit
« en vertu de l'accomplissement d'une condition stipulée
« par les parties, la restitution est prohibée. »

Mais le commentaire de M. Défrénois ne serait-il pas autre chose que la distinction entre la condition résolutoire tacite qui motiverait la restitution et la condition résolutoire expresse qui y mettrait obstacle ?

Que veut donc dire cette phrase : « Les droits... sont
« restituables lorsque la résolution a lieu par suite de l'ac-
« complissement d'une condition résolutoire résultant
« d'une disposition légale ? » Mais il semble que la révo-
cation d'une donation pour cause d'ingratitude résulte
bien d'une disposition légale, de même que la résolution
de la vente pour défaut de paiement des prix, et dans ces
deux cas la restitution des droits est refusée par la loi
de 1912.

« Ce n'est, ajoute M. Défrénois, que dans les cas limita-
« tivement prévus par la loi que la restitution ne peut être
« effectuée. »

Mais la loi de 1912 n'a pas prévu seulement les cas visés
par les articles 954 à 958, 1654 et 1659, mais bien aussi
la généralité des cas pouvant résulter de l'application des
articles 1183 et 1184.

Le commentaire de M. Défrénois, qui a le mérite de
poser le principe d'une distinction à faire, appelle en tout
cas un peu plus de précision, car, il n'est pas permis d'en
douter, la distinction s'impose ; les cas de résolution d'actes
ou de contrats que le législateur a voulu écarter du béné-

fice de la restitution sont les cas de résolution autres que ceux explicitement prévus par un texte de loi.

Et nous pensons qu'il est conforme non seulement à l'esprit de la loi, mais même à son texte, d'arriver à la conclusion suivante :

En ce qui concerne les donations, les seuls cas de révocation faisant obstacle à la restitution sont ceux prévus par les articles 954 à 958 ; c'est ce que nous avons déjà examiné plus haut ;

Pour les ventes, les seuls cas de résolution empêchant la restitution sont ceux prévus par les articles 1654 (défaut de paiement du prix) et 1659 (réméré) que nous étudierons plus loin.

En ce qui concerne les cas de résolution généraux formant la matière des articles 1183 et 1184, il n'y aurait pas lieu à restitution pour les cas de résolution se produisant en dehors de ceux résultant d'un texte de loi ; en d'autres termes, chaque fois que les parties auraient stipulé une condition résolutoire ne rentrant pas dans l'un des cas prévus par la loi, l'accomplissement de cette condition serait sans répercussion sur les droits perçus qui demeureraient irrévocablement acquis au trésor.

Mais seraient restituables les droits perçus :

Sur une vente, dans le cas où le vendeur manquant à faire la délivrance dans le temps convenu, l'acquéreur demandera la résolution de la vente (art. 1610, C. civ.) ;

Sur une vente d'effets mobiliers ou de denrées, dans le cas où après l'expiration du terme convenu pour le retire-

ment, le vendeur voudra résoudre la vente (art. 1657, C. civ.) ; résolution qui a lieu de plein droit ;

Parce que ces cas rentrent dans la prévision de la loi.

Il est nécessaire de pousser plus loin la distinction. La loi dit : « Ne sont pas sujets à restitution les droits régulièrement perçus sur les actes ou contrats ultérieurement... résolus par application des articles 1183, 1184. »

Quand donc il s'agit d'une mutation par décès qui n'est ni un acte ni un contrat, l'événement de la condition résolutoire doit rendre restituables les droits perçus. Ainsi un legs a été fait sous condition résolutoire, il ne paraît pas douteux que le légataire qui a payé les droits puisse agir en restitution, quand l'événement se sera produit qui lui aura fait perdre le bénéfice de son legs.

**§ 3. — Résolution de la vente pour défaut
de paiement du prix (art. 1654).**

Aux termes de l'article 1654 du Code civil : « Si l'acheteur ne paie pas le prix, le vendeur peut demander la résolution de la vente. »

Il faut convenir que s'il est un cas où la crainte du législateur peut apparaître comme fondée, c'est bien celui-là, car rien ne serait plus facile qu'une entente entre les parties, qui masquerait une rétrocession, c'est-à-dire une mutation nouvelle.

Dans le projet élaboré par la commission sénatoriale à la suite de la proposition Bisseuil et dont nous avons rappelé plus haut le texte, étaient sujets à restitution les droits

proportionnels perçus sur tout contrat résolu dans les conditions prévues par l'article 12 de la loi du 27 ventôse an IX, c'est-à-dire le contrat de vente résolu par jugement pour défaut de paiement du prix, sous deux conditions :

Qu'aucun acompte n'ait été payé sur le prix ;

Que l'acquéreur ne soit pas entré en jouissance.

Ces deux conditions réunies, l'article 12 de la loi de ventôse décidait que les jugements de résolution ne donnaient pas ouverture aux droits proportionnels de rétrocession et n'étaient assujettis qu'au droit fixe.

Mais la disposition de la commission sénatoriale n'a pas été rappelée dans la loi de 1912 et il faut en conclure que dans tous les cas de résolution prononcée par application de l'article 1654, aucune restitution n'est possible même si l'acquéreur n'est pas entré en jouissance et s'il n'a payé sur son prix aucun acompte.

§ 4. — Exercice du réméré (art. 1659).

« La faculté de rachat, dit l'article 1659, ou de réméré est
« un pacte par lequel le vendeur se réserve de reprendre
« la chose vendue, moyennant la restitution du prix principal et des frais et loyaux coûts de la vente. »

Il est universellement admis en droit civil que l'acquéreur sous le coup d'un réméré a la propriété de la chose vendue sous la condition résolutoire de l'exercice éventuel par son vendeur de la faculté de rachat.

Dans l'amendement proposé par M. Pic-Paris à la com-

mission sénatoriale, l'article 1659 ne figurait pas au nombre des exceptions et M. Cordelet avait insisté pour que dans la loi de 1912 cet article continuât à ne pas figurer, mais il s'attira les observations suivantes du directeur général de l'enregistrement.

« Le régime fiscal actuel des ventes à réméré est en « complète harmonie avec notre droit civil.

« D'une part, en effet, la faculté de rachat constituant « une condition résolutoire et n'empêchant pas la trans-
« mission immédiate de la propriété, l'acte de vente qui « la contient doit être assujetti aux mêmes droits propor-
« tionnels de mutation que si cette faculté n'avait pas été « stipulée ;

« D'autre part, en tarifant à 50 centimes 0/0, c'est-à-dire « au droit de quittance, les retraits exercés en vertu de ré-
« méré, la loi du 22 frimaire an VII, art. 69, § 2, n. 11 ; a « fait une application exacte des principes de la loi civile
« qui, après l'exercice de la faculté de rachat, considère le
« vendeur comme n'ayant jamais été dépouillé de la pro-
« priété du bien vendu. »

La vente à réméré n'est donc pas autre chose qu'une vente sous la condition résolutoire que le vendeur s'est réservé de reprendre la chose vendue.

SECTION II. — Actes annulés dont les droits sont restituables.

Ainsi que nous venons de le voir, si la loi du 18 janvier 1912 a entendu que les actes affectés d'une condition réso-

lutoire ne puissent pas, à l'événement de cette condition, profiter de la restitution des droits auxquels ils auront donné ouverture, pour le motif que la prévision de cette condition n'a pas empêché l'acte d'avoir dès sa naissance une existence juridique, son but, sa raison d'être ont été au contraire de faire rentrer sous certaines conditions, dans le droit commun, la fiscalité extravagante de l'article 60, en ce qui concerne tous les actes affectés soit de nullité, soit de rescision.

En effet le 3^e alinéa de la loi de 1912 s'exprime ainsi :

« En cas de rescision d'un contrat pour cause de lésion
« ou d'annulation d'une vente pour cause de vices cachés
« et au surplus dans tous les cas où il y a lieu à annula-
« tion, les droits perçus sur l'acte annulé, résolu ou res-
« cindé ne sont restituables que si l'annulation, la réso-
« lution ou la rescision ont été prononcées par un jugement
« ou un arrêt passé en force de chose jugée. »

En ne s'occupant que du texte du 3^e alinéa, il semble déjà que la loi est applicable à tous les actes et contrats susceptibles d'annulation, puisque le texte, craignant sans doute de faire un oubli, après avoir cité deux cas, a soin d'ajouter « et au surplus dans tous les cas où il y a lieu à annulation ».

Et non seulement le texte est catégorique, mais quand on considère en outre l'esprit dans lequel il a été rédigé, tout doute disparaît. Qu'il s'agisse d'une nullité relative ou d'une nullité absolue viciant un acte quelconque, la loi s'applique. Si la loi avait voulu maintenir la distinc-

tion entre les deux sortes de nullité, elle n'aurait eu qu'à s'inspirer de la proposition Durand où cette distinction était nettement établie ; elle ne l'a pas voulu au contraire et ce faisant elle a évité des erreurs d'interprétation, car sur ce point il n'y a pas unanimité de doctrine et de jurisprudence.

Le 3^e alinéa a d'abord visé deux cas :

§ 1. — Rescision d'un contrat pour cause de lésion.

La divergence qui existe encore entre la doctrine et la jurisprudence sur la question de savoir si la lésion est une cause de nullité radicale ou simplement relative, bien que selon nous elle semble devoir être classée dans cette dernière catégorie, car l'acte affecté de rescision peut être confirmé (1), ne présente plus d'intérêt à l'égard de la loi de 1912 qui, nous venons de le voir, ne distingue pas.

Quoi qu'il en soit, l'Administration a reconnu dans une note remise à la commission sénatoriale que la rescision procède non pas d'une résolution, mais d'une véritable nullité inhérente au contrat, qu'elle avait déjà donné son adhésion au projet élaboré à la suite de la proposition Bisseuil et elle ajoutait : « La même solution s'impose avec

(1) M. Baudry-Lacantinerie, t. II, n. 1152, dit : L'action étant uniquement fondée sur la lésion que le demandeur éprouve, si le défendeur offre de réparer le préjudice, la demande doit tomber parce qu'elle n'a plus sa raison d'être. Le vice qui constitue la rescision est en soi parfaitement réparable.

« plus de force encore dans l'hypothèse où l'article 60 étant
« abrogé, la restitution des droits régulièrement perçus
« deviendrait la règle et la non-restitution deviendrait
« l'exception (1). »

La loi s'applique à tous les cas de lésion, que ce soit un
partage (art. 887 et 1079, C. civ.), une vente (art. 1674),
une transaction (art. 2053 et 2054).

§ 2. — **Annulation d'une vente pour cause
de vices cachés.**

Après avoir stipulé dans les articles 1641 et 1643 du
Code civil que le vendeur est tenu des vices cachés, la loi
ajoute :

ART. 1644. — « Dans les cas des articles 1641 et 1643,
« l'acheteur a le droit de rendre la chose ou de se faire
« restituer le prix. »

Pourquoi n'a-t-on pas assimilé les deux cas de résolu-
tion prévus : l'un par l'article 1644 pour cause de vices
cachés, l'autre par l'article 1654 pour défaut de paiement
du prix, car nous savons que ce dernier cas est un de ceux
exceptés du bénéfice de la loi nouvelle ?

L'Administration, en effet, avait cru devoir écarter du
bénéfice de la restitution les droits perçus sur une vente
résolue par application de l'article 1644 du Code civil. Dans
la note que nous avons rappelée plus haut, elle a reconnu
qu'il y avait dans cette hypothèse des raisons suffisantes
pour justifier le remboursement de l'impôt. « Si, en effet,

(1) *J. off.* du 21 janvier 1911, *Doc. parl.*, Sénat, p. 23.

« ajoute-t-elle, le tribunal décide qu'à raison des vices
« cachés, la chose est impropre à l'usage auquel elle était
« destinée et prononce la résolution du contrat, la vente
« peut être considérée comme entachée dans son essence
« d'une nullité radicale (V. Championnière et Rigaud, I,
« 392). Une solution du 4 novembre 1901 (Inst. 3080,
« § 23) a statué dans ce sens, au sujet de la résolution
« judiciaire de la vente d'une maison dont le vendeur qui
« était en même temps le constructeur de l'édifice avait
« dissimulé les vices cachés... On peut donc admettre que
« la résolution visée par l'article 1644, fondée sur une vé-
« ritable nullité, autorisera la restitution du droit de vente
« lorsque cette résolution sera prononcée par jugement ou
« arrêt. »

On voit apparaître dans cette note de la régie le motif de la distinction que fait la loi entre la nullité et la condition résolutoire proprement dite.

§ 3. — Cas généraux.

Après avoir spécifié les deux cas que nous venons d'examiner, le 3^e alinéa ajoute : « et au surplus dans tous les
« cas où il y a lieu à annulation ».

Ainsi sont restituables en cas d'annulation les droits perçus sur :

Une vente annulée pour cause d'éviction (art. 1626 et 1636, C. civ.), car l'éviction qu'elle soit totale ou partielle n'est pas autre chose que le résultat d'un vice caché engendrant une véritable nullité ;

Une vente annulée pour servitudes occultes non déclarées (art. 1638, C. civ.) ;

Une donation annulée pour cause de captation ou pour cause d'interposition de personnes (art. 911, C. civ.) ;

Un contrat annulé pour incapacité d'une des parties contractantes (mineur, failli, femme mariée non autorisée) ;

Un acte annulé par suite de l'exercice de l'action paulienne (art. 1167, C. civ.) ;

Une déclaration de don manuel (art. 6, loi du 18 mai 1850) annulée postérieurement.

Les cas que nous venons d'indiquer ne sont que des exemples, car c'est bien un texte d'une portée générale qui va désormais admettre au bénéfice de la restitution les droits régulièrement perçus sur un acte postérieurement annulé quelle qu'ait été la nature de la nullité qui aura motivé l'annulation.

SECTION III

§ 1. — Comment et par qui doit être constatée l'annulation.

Ici encore le législateur a voulu déjouer les manœuvres frauduleuses possibles des parties qui auraient pu arriver à une entente amiable pour annuler des conventions antérieures et ainsi bénéficier de la restitution des droits occasionnés par ces conventions. Il est permis de se demander si cette crainte est fondée.

Pour annuler un acte, il ne peut suffire aux parties de dire que cet acte est nul, il faut non seulement mentionner cette nullité dans un nouvel acte, mais en indiquer la cause, invoquer à l'appui de son existence un principe juridique, un article de la loi ; il ne suffit pas de dire que la nullité existe, il faut prouver qu'elle existe. Les nullités sont assez précisées dans leur ensemble tout au moins, si ce n'est dans les particularités qui leur sont propres pour pouvoir être invoquées. Si une cause de nullité existe, peu importe que son existence soit constatée par une décision judiciaire ou par les parties en cause. Pourquoi obliger les contribuables s'ils sont d'accord pour reconnaître la nullité de la convention qu'ils ont passée à recourir aux tribunaux et ainsi les grever de frais dont le montant peut absorber une forte part de la restitution ?

Toutefois, nous devons convenir que si cette critique s'applique sans réserve à la constatation des nullités, il y a lieu d'y apporter de la modération en ce qui concerne les résolutions et les rescisions, car on peut reconnaître que dans ces cas, notamment pour la rescision, la collusion serait plus facile sauf à l'Administration à combattre les prétentions des parties par tous les moyens de preuve à sa disposition, l'expertise par exemple.

Quoi qu'il en soit, le 3^e alinéa *in fine* est formel : « Les « droits perçus sur l'acte annulé, résolu ou rescindé ne sont « restituables que si l'annulation, la résolution ou la rescision a été prononcée par un jugement ou un arrêt passé « en force de chose jugée. »

Et nous savons que pour qu'une décision judiciaire soit passée en force de chose jugée, il faut qu'elle ne puisse plus être attaquée par les voies de recours ordinaires qui sont l'appel et l'opposition.

Les voies de recours extraordinaires (requête civile, pourvoi en cassation, prise à partie, tierce-opposition) ne sont pas un obstacle à la restitution des droits, parce que d'abord ces voies de recours ne sont pas suspensives de l'exécution, qu'ensuite elles sont rares et surtout très longues (1).

Mais en dehors des jugements et arrêts proprement dits, que faut-il entendre par décision judiciaire ?

Jugement d'expédient. — Une question controversée est celle de savoir si les jugements d'expédient ou jugement d'accord constituent ou non de véritables jugements.

Dans un premier système, on soutient qu'ils ne sont en réalité que des contrats n'ayant des jugements que la forme extérieure (2).

D'après une autre opinion qui nous paraît plus fondée, ils constituent, non seulement dans la forme, mais aussi au fond, de véritables jugements ne pouvant être attaqués que par les voies de recours ouvertes contre les jugements et susceptibles d'acquérir l'autorité de la chose jugée (3).

(1) Garsonnet, t. III, § 1126 et 1977.

(2) Toulouse, 21 janvier 1885, D. P. 86.2.73 ; Garsonnet, t. III, § 469.

(3) Cass., 5 janvier 1852, D. P. 54.5.458 ; Paris, 24 novembre 1902, D. P. 03.2.86 ; Lyon, 11 juillet 1908, D. P. 10.2.100 ; Glasson, D. P. 86.2 73 (note à la suite de l'arrêt de Toulouse) ; Demante, t. I, n. 57 ; Wahl, t. I, n. 582 ; Lacoste, n. 166.

« Toutes nos lois, dit M. Demante, sont muettes sur les
« jugements d'expédient parce qu'officiellement il n'existe
« aucun jugement de cette nature. Quand le tribunal
« adopte le dispositif rédigé par les parties, il ne le fait
« qu'en connaissance de cause et il s'approprie entière-
« ment la rédaction de cet acte qui devient un jugement
« pur et simple. »

Et M. Wahl enseigne :

« Les jugements d'expédient doivent être assimilés aux
« jugements rendus après contestation. La loi ne distingue
« pas et n'a aucun motif de distinguer ; les jugements
« d'expédient sont des jugements non seulement dans leur
« forme, mais dans leurs effets. »

Il est difficile de ne pas assimiler aux véritables jugements les jugements d'expédient. On dit que ces jugements ne sont pas autre chose que des actes convenus d'avance entre les parties, c'est possible ; mais il n'empêche que ces actes ont été sanctionnés par la justice qui est l'expression du droit. Quand les parties demanderont au tribunal de reconnaître une cause de nullité qu'elles ont elles-mêmes reconnue, le tribunal, malgré l'accord préalable des parties, ne pourra pas dire que cette cause de nullité existe si elle n'existe pas. Le tribunal ayant statué, l'accord amiable des parties disparaît et la décision judiciaire seule subsiste.

Le jugement du tribunal civil de Lyon du 22 février 1907 qui a été confirmé par l'arrêt précité du 11 juillet 1908 disait :

« Même lorsqu'il base sa décision principalement sur l'accord des parties, le tribunal ne se borne pas à consacrer cet accord, il en examine et contrôle les motifs. »

Les jugements d'expédients qui sont donc des décisions judiciaires devraient pouvoir donner ouverture à l'action en restitution. Mais il faut dire que l'Administration ne voudra pas reconnaître le caractère de décision judiciaire aux jugements d'expédient sous le prétexte que ces jugements qui sont l'œuvre des parties plutôt que celle du juge se borneront à sanctionner une annulation ou une résolution purement volontaire (Instruction 3337 citée plus haut).

Sentence arbitrale. — La sentence arbitrale qui est bien une décision judiciaire (1), mais qui n'acquiert l'autorité de la chose jugée qu'à la condition d'avoir fait l'objet d'une ordonnance d'exequatur rendue par le président du tribunal civil du ressort dans laquelle elle a été rendue (2), doit également donner ouverture à l'action en restitution.

Sentence du juge de paix. — La jurisprudence décide que la compétence du juge de paix peut être prorogée *de quantitate ad quantitatem* (3), mais non *de re ad rem* (4). Mais la Cour de cassation (5) a décidé que l'autorité de la chose jugée était due même aux jugements rendus par un juge

(1) Bioche, v^o Arbitrage, n. 494 et s.

(2) Cass., 6 mars 1865, D. P. 65.1.249.

(3) Cass., 15 juin 1869, D. P. 71.1.331.

(4) Cass., 24 juin 1863, D. P. 64.1.25.

(5) Cass., 20 août 1867, D. P. 67.1.376.

incompétent *ratione materiæ*. Il n'y a donc aucune raison pour dénier aux sentences ainsi rendues le pouvoir de donner naissance à l'action en restitution. Il n'en serait pas de même des procès-verbaux de conciliation qui ne constituent pas des décisions judiciaires.

Une question se pose ici.

En ce qui concerne les actes annulables et les actes affectés soit d'une résolution, soit d'une rescision, il est parfaitement entendu que pour qu'il puisse y avoir lieu à restitution, il faut que la résolution, la rescision ou l'annulation ait été prononcée par jugement ou arrêt passé en force de chose jugée. Mais *quid*, en ce qui concerne les actes inexistants, ceux qui n'ont pas d'existence légale, soit qu'il leur manque un des éléments essentiels à leur formation, soit qu'ils contiennent un vice de forme ou qu'ils soient contraires à l'ordre public ?

Dans ces divers cas, pour que l'action en restitution puisse être ouverte, est-il obligatoirement nécessaire que l'inexistence de l'acte soit judiciairement constatée ou suffit-il que les parties soient d'accord pour reconnaître cette inexistence ?

Il semble bien que, dans ce cas, la constatation amiable doive suffire, sans que les parties aient recours au tribunal, car, dit M. Baudry-Lacantinerie, si « l'annulation
« d'un contrat nul ou annulable ne peut avoir lieu que
« par l'effet d'un jugement, il n'est pas besoin au contraire
« de s'adresser au juge pour détruire, pour briser un
« contrat inexistant, car on n'annule pas le néant ».

(1) Baudry, t. II, n. 1149.

Et comme la loi ne s'applique qu'aux cas où l'annulation est possible, elle a entendu exclure les contrats nuls de plein droit, c'est à-dire ceux qui n'existent pas.

Ainsi doivent être restituables, sans que le tribunal ait à intervenir pour constater la nullité, les droits perçus :

Sur un contrat contenant constitution d'un rente viagère sur la tête d'une personne décédée dans les vingt jours de la date du contrat (art. 1975, C. civ.) ;

Sur une donation entre vifs passée sans la présence d'un second notaire ou de témoins instrumentaires.

§ 3. — Sens du mot « acte »

Jugements annulés ou réformés.

La Régie, dans son Instruction 3337, a prétendu que le mot *acte* employé dans le 3^e alinéa avait une portée générale et visait notamment tout jugement rétracté sur opposition ou réformé sur appel et toute décision judiciaire annulée par la Cour de cassation.

Il semble que l'interprétation de la Régie soit inexacte.

En effet, que dit d'abord le texte de la loi ? « En cas de rescision d'un contrat... les droits perçus sur l'acte annulé.... »

Rien n'indique qu'il puisse s'agir d'une décision de justice.

En outre, le but du législateur, en exigeant que l'annulation soit prononcée judiciairement, a été de s'opposer à la fraude et cette crainte, justifiée ou non, a dominé les débats parlementaires, mais elle est chimérique en ma-

tière de jugements et M. Dufoussat, rapporteur de la loi au Sénat, s'exprimait clairement à cet égard :

« Considérant que les conditions apportées à l'abrogation de l'article 60 constituent des garanties réelles pour la sauvegarde des intérêts du fisc, sans compter que les annulations, les révocations, les résolutions ou les rescissions de contrats synallagmatiques devront toujours résulter de jugements et arrêts ayant acquis l'autorité de la chose jugée » (1).

Le système de l'Administration peut aboutir à des résultats étranges.

Ainsi les jugements par défaut contre une partie qui n'a pas constitué avoué doivent être exécutés dans les six mois de leur obtention, sinon ils sont réputés non avenus (art. 156, C. pr.).

La péremption est acquise de plein droit ; la partie condamnée et qui a fait défaut n'a pas à s'adresser au tribunal pour la faire prononcer (2). Et cependant l'Administration, après l'interprétation qu'elle a donnée du mot « acte », croira devoir refuser la restitution des droits perçus sur le jugement, sous le prétexte qu'une décision judiciaire nouvelle ne sera pas intervenue.

En ce qui concerne l'opposition, il y a controverse sur ses effets. La majorité des auteurs (3), soutenus en cela par

(1) *J. off.*, *Doc. parl.*, Sénat, n. 381.

(2) Carré et Chauveau, question 649.

(3) Glasson, t. I, n. 597 ; Garsonnet, t. IV, n. 2272 ; Baudry-Lacantinerie et de Loynes, *Des priv. et hyp.*, t. II, n. 1237 et 1265.

plusieurs Cours d'appel (1), enseignent que l'opposition n'a nullement pour effet d'anéantir le jugement, mais d'en suspendre seulement l'exécution.

Carré et Chauveau (2) s'expriment ainsi :

« L'opposition n'est qu'un obstacle à l'exécution du jugement par défaut ; si donc l'opposition est rejetée par suite d'une fin de non-recevoir, l'obstacle est levé et le jugement attaqué reprend tout son effet par sa propre vertu. »

Pour savoir s'il y a lieu à restitution, il faudra donc attendre le résultat du jugement contradictoire qui statuera sur l'opposition. Mais d'autre part, la Cour de cassation (3) a décidé à plusieurs reprises que l'opposition à un jugement par défaut, lorsqu'elle est régulière en la forme, a pour effet de remettre les parties au même état où elles se trouvaient avant le jugement ; dans ce cas, le jugement étant anéanti, il ne devrait plus y avoir d'obstacle à la restitution des droits, mais en dehors de ce que la doctrine des auteurs, consacrée par les Cours d'appel, paraisse plus juridique, car l'article 159 du Code de procédure ajoute *in fine* : « l'opposition formée etc... suspend l'exécution etc... », il est probable que la Régie hésitera à se

(1) Pau, 27 juillet 1898, S. 98.2.27 ; Montpellier, 5 janvier 1911, S. 11.2.114. Voir étude dans la *Revue trimestrielle de droit civil*, 1911, p. 862.

(2) Carré et Chauveau, question 661.

(3) Cass., 23 novembre 1881 ; 6 mars 1889 et 3 février 1892, S. 82.1.113, D. P. 90.1.170, avec note critique de M. Glasson et 92.1.115.

faire juge de la régularité de l'opposition et décidera d'attendre qu'un nouveau jugement ait statué.

M. Défrénois (1), qui a critiqué l'interprétation de la Régie d'après laquelle le mot « acte » aurait un sens général, conclut en disant qu'en matière de jugement par défaut les droits perçus sont restituables dès que la péremption faute d'exécution est acquise et qu'en matière de jugement frappé d'opposition les droits deviennent restituables par le fait même de l'opposition.

Nous ne croyons pas pouvoir, pour les motifs que nous avons indiqués plus haut, nous rallier à l'opinion de M. Défrénois, quant aux effets de l'opposition, mais dans le premier cas (jugement par défaut anéanti faute d'exécution), sa solution paraît plus juridique que celle de la Régie.

Quant à l'appel, il est évident que ce n'est que lorsque l'arrêt aura été rendu que le droit à la restitution sera ouvert.

Il est à peine besoin de dire que le pourvoi en cassation, avec son caractère non suspensif, ne peut être un obstacle à la restitution des droits, immédiatement après la reddition de l'arrêt, puisqu'il ne constitue qu'une voie de recours extraordinaire.

Mais si l'arrêt, après avoir infirmé le jugement et par conséquent après avoir motivé la restitution des droits perçus sur ce jugement, vient à être cassé par la Cour de

(1) Défrénois, *Lég. com.*, 1912, p. 51.

cassation, les droits perçus sur l'arrêt seraient restituables et ceux perçus sur le jugement et déjà restitués redeviendraient exigibles.

SECTION IV. — Événements ultérieurs autres que l'annulation judiciaire et motivant la restitution.

Ainsi que nous l'avons vu plus haut, après avoir abrogé l'article 60 de la loi de frimaire et indiqué explicitement que, dans les cas où il y a lieu à rescision, résolution ou annulation, les droits perçus sur l'acte annulé, résolu ou rescindé ne sont restituables que si l'annulation, la résolution ou la rescision a été prononcée judiciairement, la loi du 18 janvier 1912 n'a fait aucune réserve et n'a apporté aucune modalité relativement aux autres événements ultérieurs et à leur constatation. Donc, en ce qui concerne les événements ultérieurs qui ne sont ni la rescision, ni la résolution, ni l'annulation, le droit commun reprend son empire ; ces événements, par le fait même qu'ils se produisent et qu'ils anéantissent la cause de perception des droits ou en diminuent le quantum, font naître l'action en restitution, indépendamment de toute constatation judiciaire.

Il ne peut subsister à cet égard aucun doute ; l'article 60 de la loi de frimaire a été abrogé et au moment même où cette abrogation était proclamée, le droit commun faisait sa rentrée et devenait désormais opposable à l'Administra-

tion, sous les seules restrictions nettement indiquées par la loi nouvelle.

Les parties auront bien entendu à rapporter la preuve du fait nouveau, qui motivera la restitution, mais pour faire cette preuve, elles n'auront qu'à se conformer au mode ordinaire en matière fiscale, sans recourir au tribunal.

Voici quelques exemples :

Renonciation à communauté ou à succession. — Les héritiers de la femme qui, après avoir déclaré sa succession, renoncent, en vertu de l'article 1453 du Code civil, à la communauté, ont droit à la restitution des droits par eux payés sur la part leur revenant dans l'actif commun.

La renonciation à une succession ou à un legs, après la souscription de la déclaration, motive également la restitution des droits. Mais supposons qu'un seul des héritiers renonce, sa part accroîtra à ses cohéritiers qui auront de ce fait un supplément de droits à payer ; dans ce cas, l'Administration pourra-t-elle, en invoquant la solidarité existant entre tous les héritiers, s'opposer à la restitution avant que les cohéritiers du renonçant n'aient versé le supplément ; ce n'est pas soutenable, car le renonçant qui, conformément à l'article 785 du Code civil, est censé n'avoir jamais été héritier, sera censé également n'avoir jamais été le débiteur de l'Administration.

Si, après le décès de sa femme, le mari poursuivant la licitation des biens communs se rend adjudicataire de ces biens, il y a lieu à restitution des droits perçus sur l'adjudi-

cation dans le cas où, postérieurement, les héritiers de la femme, n'ayant pas encore pris qualité, renonceraient à la communauté, puisque par le fait seul de cette renonciation à effet déclaratif, le mari serait censé avoir toujours été seul propriétaire des biens licités depuis leur acquisition.

Modifications dans la dévolution d'une succession. —

D'ailleurs d'une manière générale, quand postérieurement à la déclaration de succession, il se produit un fait nouveau qui change la dévolution ou diminue l'importance de l'actif successoral, il y a lieu à restitution des droits dont la cause de perception aura disparu du fait de la modification. Ainsi :

Si, par suite de la découverte d'un testament, les héritiers du sang sont évincés en totalité ou en partie, les droits payés en trop par eux sont restituables ;

Si, après le décès de l'acquéreur à réméré, on a compris dans la déclaration de sa succession l'immeuble objet de la vente et si, postérieurement, le vendeur exerce dans le délai la faculté de rachat, les droits perçus sur cet immeuble sont également restituables. Nous ne pensons pas qu'il puisse y avoir là le moindre doute, car si la loi de 1912 a fait une exception pour les ventes à réméré, cette exception ne concerne que les droits perçus sur l'acte même de vente, mais alors il y aura lieu à une nouvelle liquidation, car si l'immeuble ne dépend plus de la succession, le prix qui en sera remboursé par le vendeur en fera partie.

La même solution doit s'appliquer à tous les cas où des biens compris dans la déclaration viennent à sortir de l'hérédité.

Partage après licitation. — Quand le partage règle le sort du prix de la licitation, il doit, en vertu de la fiction et de l'effet déclaratif de l'article 883 du Code civil, servir de base à la perception du droit sur cette licitation. Si donc, après avoir été proclamé adjudicataire d'un immeuble indivis, un héritier devient par le partage attributaire de la totalité du prix, aucun droit de mutation n'est exigible et s'il est attributaire d'une portion seulement du prix, le droit de mutation est dû sur ce qui est attribué à ses copartageants dans ce prix. Avant la loi du 18 janvier 1912, le partage devait obligatoirement être soumis à la formalité en même temps que la licitation pour pouvoir bénéficier de l'application de l'article 883 (1), sinon les droits sur la licitation avaient été régulièrement perçus et l'article 60 s'opposait à leur restitution.

Depuis la loi de 1912, l'effet rétroactif de l'article 883 s'applique en matière fiscale, même si le partage n'est enregistré qu'après la licitation. Il y a donc lieu de rectifier la perception des droits sur la licitation, quand le partage contenant attribution au colicitant d'une part dans le prix, autre que sa part virile, est à son tour présenté à la formalité, puisque c'est ce partage qui déterminera les bases de la perception.

Cette réforme intéresse de très près le notariat. Avant 1912, il fallait, pour qu'on pût éviter les droits sur la lici-

(1) Cass., 12 mars 1900, S. 1900.1.369 (avec une note de M. Wahl qui a critiqué l'obscurité de cet arrêt, quant à l'effet déclaratif de la licitation et au droit de transcription) et 11 janvier 1909, S. 11.1.49.

tation, que le partage fût dressé immédiatement après la licitation, car les deux actes devant être enregistrés simultanément, et au plus tard dans les dix jours de la licitation, le délai pour la rédaction de ce partage était un peu court. La situation se compliquait quand la licitation et le partage étaient judiciaires, car le jugement de licitation devant être enregistré dans les vingt jours, il fallait que le partage fût homologué avant l'expiration de ce délai ; d'où la nécessité pour le clerc liquidateur de préparer hâtivement un acte souvent long et délicat et d'en faire faire d'avance l'expédition à soumettre au tribunal.

Pour éviter cette complexité, la pratique avait imaginé la clause dite d'attribution dont la Cour de cassation (1) a reconnu l'efficacité juridique ; cette clause insérée dans le cahier de charges préalable à la licitation stipulait que l'extinction des feux ne vaudrait pas vente au profit du colicitant enchérisseur, mais engagement de sa part et de la part des autres colicitants d'accepter et de faire l'attribution de l'immeuble dans le partage pour la somme sur laquelle les feux se seraient éteints.

Sans entrer dans la discussion à laquelle a donné lieu cette clause quant aux effets civils qu'elle produisait, la Régie en avait reconnu la validité au point de vue fiscal et elle se contentait d'exiger sur la licitation le droit fixe de trois francs pour acte innomé.

(1) Cass., 12 juillet 1870, D. P. 70.1.225 ; 9 octobre 1903, S. 05. 1.457.

On a prétendu que puisque désormais, avec la loi de 1912, on était sûr d'obtenir la restitution des droits sur la licitation, il n'était plus nécessaire que le notaire fit hâter la rédaction du partage ou qu'on utilisât la clause d'attribution. Nous ne sommes pas d cette opinion, car cette clause, de même que l'enregistrement simultané de la licitation et du partage, permettent d'échapper au paiement des droits ; or, avoir la perspective d'une restitution de droits est bien, mais ne pas faire l'avance des droits est préférable.

Partage après déclaration de succession. — Quand le partage intervient après la déclaration de la succession, il peut en résulter une modification dans le calcul des droits de mutation par décès. Ainsi un immeuble de communauté est attribué à l'époux survivant pour le remplir de sa part dans les biens communs ; par suite de la fiction de l'article 883 du Code civil, cet immeuble est censé avoir toujours appartenu au survivant et les droits seront dus sur les biens composant les lots attribués aux héritiers du prédécédé.

Il peut en résulter une modification des droits et l'excédent sera restituable.

Adjudication à un colicitant après surenchère. — Sous l'empire de l'article 60, la Cour de cassation (1) avait décidé que lorsqu'un immeuble adjugé d'abord à un étran-

(1) Cass., 28 décembre 1899, S. 1900.1.246.

ger avait été, à la suite d'une surenchère, adjudgé définitivement à un colicitant, le droit de vente perçu sur la première adjudication ne pouvait être restitué.

« Attendu, dit l'arrêt, qu'aucune loi n'a prévu comme cas de restitution celui où après le paiement du droit d'enregistrement par l'adjudicataire, l'un des colicitants surenchérit et se rend adjudicataire. »

Avec la loi de 1912, une semblable hypothèse motivera la restitution.

Vente d'immeubles. — En matière de vente d'immeubles et dans les cas prévus par les articles 1618 et 1620 du Code civil, quand il y a lieu à augmentation du prix, l'acquéreur a le choix ou de fournir le supplément du prix ou de se désister du contrat. C'est un choix pour l'acquéreur et point n'est besoin de faire résoudre la vente. Si donc l'acquéreur se détermine à se désister du contrat, les droits deviennent restituables par le même fait de ce désistement.

Erreurs de fait. — Nous avons vu sous la première partie que par suite de l'application de l'article 60, la non-restitution était un principe en matière d'erreurs de fait émanant des parties et que si l'Administration s'était laissé parfois attendrir et avait consenti à modérer la rigueur du principe, elle ne l'avait fait que pour des raisons de pure équité.

Désormais il n'en est plus ainsi, et de la loi du 18 janvier 1912 est né un droit pour les parties au remboursement des perceptions effectuées à la suite d'une erreur de cette nature, droit que les parties pourront demander au

tribunal de sanctionner, à défaut par l'Administration de consentir amiablement la restitution.

L'Administration d'ailleurs a prévu le cas quand elle dit dans son Instruction 3337 rappelée plus haut :

« La loi nouvelle¹ permet aux parties de soumettre au
« contrôle des tribunaux le pouvoir d'appréciation que
« l'Administration exerçait précédemment d'une façon
« discrétionnaire, en matière d'erreurs de fait. La preuve
« de l'erreur reste bien entendu à la charge des parties et
« elle ne peut être administrée en justice que dans les for-
« mes compatibles avec la procédure écrite instituée par
« l'article 65 de la loi de frimaire. »

Sans nous étendre sur les moyens de preuve de la procédure écrite, nous pouvons rappeler que ces moyens sont : 1^o La preuve littérale (production d'actes de toute nature) ; 2^o l'aveu judiciaire ou extrajudiciaire constaté par écrit ; 3^o la présomption soit légale, soit même de fait (1). La preuve ne peut donc être faite ni par témoins, ni au moyen du serment, ces moyens supposant un débat oral incompatible avec la procédure écrite.

Mais les parties pourront-elles recourir à l'expertise ? Il n'y a pas de bonnes raisons pour en douter, car si l'expertise appartient exclusivement à l'Administration, elle ne lui appartient que pour constater une insuffisance d'évaluation ; mais quand il s'agira par exemple d'un revenu excessif attribué aux immeubles, le tribunal pour

(1) Wahl, t. II, n. 564 ; Cass., 27 juin 1883, S. 85.1.33.

éclairer sa religion pourra ordonner une expertise et cette expertise, qui n'est plus celle qu'autorise la loi de frimaire, sera poursuivie d'après les règles du droit commun (1).

Voici quelques exemples où l'erreur de fait devra motiver la restitution des droits :

1° Si un jugement prononce une condamnation à des dommages-intérêts et qu'il est ensuite prouvé que le chiffre indiqué par erreur au jugement est plus élevé que le montant de la condamnation réellement prononcée, il y a lieu à restitution des droits perçus sur la différence ;

2° Quand dans une donation le degré de parenté n'est pas exact ou quand on a omis d'indiquer ce degré de parenté ; nous savons que dans ce dernier cas le receveur est autorisé à percevoir les droits au tarif entre personnes non parentes ; quand la preuve du degré de parenté est fournie, les droits perçus en trop deviennent restituables.

3° Quand le revenu des immeubles indiqué dans l'acte de donation ou dans la déclaration de succession est inexact et supérieur au revenu réel, la preuve de l'erreur est facile si l'immeuble est loué ; s'il n'est pas loué, nous pensons, en conformité de ce que nous avons dit plus haut, que le tribunal pourrait ordonner l'expertise, à la demande des parties ;

4° Quand une partie de l'immeuble donné a déjà fait l'objet d'une donation antérieure ;

5° Quand les cours des valeurs données et déclarées ne sont pas exacts et sont inférieurs à ceux indiqués ;

(1) Cass., 4 juin 1867, D. P. 67.1.218.

6° Le prix d'une vente porté à un prix plus élevé que le prix réel motive également la restitution ; mais comment apportera-t-on la preuve de l'erreur ? Résultera-t-elle uniquement d'un acte rectificatif ? La question est délicate. Les parties peuvent-elles s'adresser au tribunal pour faire ordonner l'expertise et que décidera cette expertise ? car comment évaluer un immeuble qui peut avoir eu une valeur de convenance pour l'acquéreur. On peut charger dix experts de faire l'estimation d'un château, par exemple, il n'y aura pas deux expertises concordantes ;

7° En matière de déclaration de succession, il y a également lieu à restitution :

Soit quand des biens ont été déclarés qui n'ont jamais fait partie du patrimoine du défunt ;

Soit quand les conventions matrimoniales ont été mal interprétées par les parties. Ainsi il est stipulé dans un contrat de mariage que l'époux survivant aura droit, à titre de convention de mariage, conformément aux articles 1525 et suivants du Code civil, à la totalité des bénéfices de communauté. Dans la déclaration de la succession du prémourant, l'époux survivant se qualifie à tort donataire de la moitié des bénéfices de communauté et paie les droits sur cette moitié, il y a lieu à restitution.

SECTION V. — Du droit perçu sur les jugements ou arrêts prononçant l'annulation d'un acte.

Avant la loi de 1912 étaient seuls soumis au droit fixe :

1° Les résiliements purs et simples faits par actes authentiques dans les 24 heures des actes résiliés (Loi du 22 frimaire an VII, art. 68, § 1^{er}, n° 40) ;

2° Les jugements des tribunaux civils rendus en première instance ou sur appel portant résolution de contrat ou de clause de contrat pour cause de nullité radicale (Loi du 22 frimaire an VII, art. 68, § 3, n° 7) ;

3° Les jugements portant résolution de contrat de vente pour défaut de paiement quelconque sur le prix de l'acquisition et lorsque l'acquéreur ne sera point entré en jouissance (Loi du 27 ventôse an IX, art. 12).

Le bénéfice de ces exceptions ne pouvait pas être étendu, les cas prévus à ces articles étant limitatifs il y avait donc lieu de percevoir le droit proportionnel sur tout jugement ou arrêt constatant un déplacement de propriété apparente et ne rentrant pas dans les trois cas spécifiés. Ainsi lorsque l'annulation était prononcée soit à raison d'une nullité relative, soit à raison d'une rescision, le droit proportionnel était dû pour le motif que cette nullité ou cette rescision n'a pas empêché le contrat de se former légalement. De même dans le cas de résolution de vente prononcée soit pour une autre cause que le défaut de paiement du prix, soit si l'acquéreur était déjà entré en jouissance.

Aux termes du 4° alinéa de la loi de 1912, l'annulation, la révocation, la résolution ou la rescision prononcée pour quelque cause que ce soit par jugement ou arrêt ne donne pas lieu à la perception du droit proportionnel de mutation.

Peu importe donc aujourd'hui la cause qui aura motivé le jugement, aucune distinction n'est plus à faire ; que ce soit un jugement d'annulation d'un contrat (et dans ce cas quelle que soit la nature de la nullité), un jugement révoquant une donation, un jugement prononçant la rescision d'une vente ou d'un partage, aucun droit proportionnel de mutation n'est exigible.

Aucun doute ne doit subsister non plus en matière de résolution de vente pour défaut de paiement du prix. Nous savons et nous avons vu plus haut que la résolution de la vente pour ce motif est un des cas formellement exceptés du bénéfice de la restitution des droits perçus sur le contrat. Pour que le jugement prononçant la résolution de la vente pour cette cause soit affranchi du droit proportionnel, les deux conditions imposées par l'article 12 de la loi du 27 ventôse an IX (qu'aucun acompte sur le prix n'ait été payé et que l'acquéreur ne soit pas entré en jouissance) ne sont plus nécessaires. La Régie d'ailleurs s'est prononcée dans ce sens dans son Instruction 3337.

« Les distinctions précédemment établies, dit-elle, pour
« l'application des dispositions exceptionnelles des articles 68, § 3, n° 7, de la loi de frimaire et 12 de la loi du
« 27 ventôse an IX ne doivent plus être observées. »

Nous avons vu plus haut ce qu'il fallait entendre par décisions judiciaires au nombre desquelles, selon nous, il faut classer les jugements d'expédients, qui prononçant une annulation ou une résolution ne doivent pas être assujettis au droit proportionnel de mutation. Mais dans son

Instruction 3337, la Régie a refusé de reconnaître le caractère de décisions judiciaires aux jugements d'expédients qu'elle entend considérer comme l'œuvre des parties.

« A ce titre, dit-elle, ces décisions continuent à être « passibles du droit de mutation. »

La loi de 1912, en exonérant tous les jugements d'annulation, de révocation, de résolution ou de rescision, du droit proportionnel de mutation, a laissé subsister le droit fixe de même que le droit de transcription, dans le cas où le jugement est de nature à être transcrit.

A vrai dire, les cas où la transcription sera nécessaire sont assez rares, puisqu'aux termes de l'article 4 de la loi du 23 mars 1855 les jugements prononçant la résolution, la nullité ou la rescision d'une acte translatif de propriété immobilière ne sont assujettis qu'à une seule formalité : la mention en marge de la transcription de cet acte et non pas à la formalité elle-même de transcription.

Cependant ces cas peuvent se présenter. Ainsi en matière de donation, révoquée pour cause d'ingratitude, nous savons que la révocation ne peut préjudicier aux hypothèques consenties par le donataire avant l'inscription de la demande en révocation. Si le donateur veut purger les hypothèques grevant les immeubles qui vont lui revenir il devra faire transcrire le jugement de révocation, puisque la transcription est la formalité préliminaire indispensable de la purge.

Mais le droit de condamnation est-il exigible ?

« Spécialement, dit l'Instruction 3337, le jugement qui

« annule ou résout un contrat et ordonne le rembourse-
« ment des sommes qui avaient été payées en exécution
« de ce contrat est passible du droit proportionnel de con-
« damnation ; dans ce cas le jugement n'a plus, même au
« point de vue fiscal, aucun effet translatif en vertu de la
« loi nouvelle et la disposition principale à tarifer est celle
« qui ordonne la restitution. »

La Régie, semble-t-il, tire là un argument assez spécieux de la loi. Où voit-elle d'avance que la disposition principale du jugement sera la condamnation ? On pourrait croire que la Régie qui, du fait de la loi de 1912, perd le bénéfice des droits proportionnels sur les jugements d'annulation, veut quand même percevoir et se rattraper d'un autre côté. Aussi sa prétention est rejetée par M. Défrénois (1) pour les motifs suivants :

« Sans doute, si le demandeur a conclu non pas à la
« nullité de l'engagement qu'il a pris, mais à la restitution
« de la somme par lui payée, la condamnation forme l'ob-
« jet principal du jugement. Lorsqu'il a au contraire pour-
« suivi l'annulation du contrat, la disposition relative à la
« restitution de ce qu'il a payé apparaît comme le corol-
« laire de celle qui ordonne la réintégration de l'objet aux
« mains de l'aliénateur ; dans ce cas le droit fixe nous
« semble seul exigible. »

Nous croyons devoir aller plus loin que M. Défrénois. La condamnation dans tous les cas ne peut être que la

(1) Défrénois, *Lég. com.*, 1912, p. 52.

conséquence de l'annulation ; il faut pour motiver la condamnation que le tribunal se soit prononcé sur la nullité, car il ne peut pas y avoir condamnation s'il n'y a pas constatation de la nullité. L'annulation apparaît donc toujours comme la cause principale quelle que puisse être la place qu'elle occupe dans le contexte du jugement.

CHAPITRE III

CRITIQUE DE LA LOI DE 1912

Parmi les critiques que l'on pourrait faire à la loi du 18 janvier 1912, notamment en ce qui concerne les exceptions qu'elle a prévues, il en est une particulièrement grave ; nous voulons parler de la prescription de l'action en restitution.

Aux termes de l'article 61, n° 1, 2^e alinéa, de la loi du 22 frimaire an VII, les parties sont non recevables après deux années à compter du jour de l'enregistrement pour oute de mande en restitution des droits perçus.

La loi du 18 janvier 1912, si elle abroge l'article 60 de la loi de frimaire, est muette non seulement sur le point de départ de la prescription de l'action en restitution, mais encore sur la durée de cette prescription, alors que le projet substitué à la proposition Bisseuil par la commission sénatoriale s'exprimait formellement sur ces deux points. Que faut-il décider devant le silence observé par la loi de 1912 ? Faut-il s'en référer à l'article 61 de la loi de frimaire ?

L'Administration, dans son Instruction 3337, n'a pas hésité à répondre :

« Le nouvel article 60, dit-elle, ne déroge en rien à
« l'article 61, n° 1, 2^e alinéa, de la loi de frimaire, suivant

« lequel les parties sont non recevables, etc... D'après le
« même article, dernier alinéa, cette prescription peut être
« suspendue par des demandes signifiées et enregistrées
« avant l'expiration du délai. Mais les droits perçus sont
« sont irrévocablement acquis au trésor si l'événement
« qui en motive la restitution se réalise plus de deux ans
« après la date à laquelle ils ont été perçus. Il en serait
« ainsi notamment dans le cas où un jugement pronon-
« çant l'annulation d'un contrat à une date antérieure à
« l'échéance de la prescription biennale ne viendrait à
« acquérir force de chose jugée qu'après l'expiration du
« délai de deux ans à partir de l'enregistrement de l'acte. »

Ainsi que nous allons le voir, l'Administration, avec cette interprétation, anéantit d'avance presque intégralement le but et l'effet de la loi.

Mais comment justifie-t-elle cette interprétation ? Voici l'exposé de son système :

1° L'article 61 de la loi de frimaire s'est toujours appliqué à toutes les restitutions, qu'il s'agisse de droits dûment perçus ou de droits indûment perçus, et la preuve en est que l'article 60 lui-même, après avoir prohibé la restitution des droits régulièrement perçus, quels que soient les événements ultérieurs, ajoute : « sauf les cas prévus par la présente ». Or nous savons que ces cas que nous avons examinés sous la première partie sont au nombre de deux (droits sur un acte déjà enregistré énoncé dans un jugement ou un arrêté, quand il est justifié du premier enregistrement de l'acte — article 48, — et droits perçus sur

un contrat contenant délégation de prix au paiement d'une dette, quand les parties justifient également de l'enregistrement antérieur [art. 69, § 3, n° 31].

Il est donc difficile de soutenir que la prescription de l'article 61 ne vise que la restitution des droits indûment perçus.

La prescription biennale édictée par l'article 61 régit donc tous les cas et commence à courir du jour de l'enregistrement.

La théorie de l'Administration est consacrée par les nombreux arrêts de Cassation (1), elle a même inspiré la loi du 3 mai 1841, article 58, et celle du 25 juin 1841, article 14, que nous avons étudiées plus haut. Il en est encore ainsi dans les cas prévus par la loi du 25 février 1901, en matière de déclaration de succession, quand la justification d'un passif ou de l'âge de l'usufruitier est faite postérieurement à la déclaration. Dans ces divers cas qui constituent des exceptions à l'article 60 et où par conséquent il ne peut s'agir que de droits régulièrement perçus, le point de départ de la prescription est le jour de la perception. Et par un arrêt du 22 mai 1911 (2), la Cour de cassation a également décidé que l'article 61 s'étend par la généralité de ses termes à tous les cas où il peut y avoir lieu à restitution de droits perçus et que si l'avis du Conseil d'Etat des 18-22 octobre 1808 autorise la restitution des droits sur une adjudi-

(1) Cass., 16 juin 1835, S. 35.1.560 ; 12 février 1850, S. 50.1.396 ; 5 février 1867, S. 67.1.183.

(2) *R. P.*, n. 12389.

cation judiciaire postérieurement annulée, cette restitution est soumise à la prescription de l'article 61.

2° Si en droit civil, la prescription ne peut courir avant la naissance du droit à l'action, en vertu de l'adage *actioni non natae non praescribitur*, et conformément à l'article 2257 du Code civil d'après lequel la prescription ne peut courir à l'égard d'une créance qui dépend d'une condition jusqu'à ce que la condition arrive, il en est autrement en droit fiscal où le fondement de la prescription est différent. Là, la considération de l'intérêt général l'emporte. On ne veut pas que des réclamations qui pourraient indéfiniment se produire amènent des perturbations continues dans les recettes budgétaires. Il faut que le trésor puisse être assuré de ne plus rien sortir de sa caisse quand deux ans du jour de la perception seront écoulés ; le trésor entend par conséquent qu'après l'expiration de ce délai la recette soit consolidée.

D'autre part, la Cour de cassation a reconnu (1) à maintes reprises que les prescriptions à opposer à l'enregistrement sont régies par l'article 61 de la loi de frimaire ; qu'elles courent même contre les incapables, par dérogation à l'autre adage *contra non valentem agere, non currit praescriptio*, et que leur point de départ est le jour de l'enregistrement, quelque absolue qu'ait été pour les parties leur impossibilité d'agir.

(1) Cass., 7 avril 1840, S. 40.1.479 ; 12 février 1850, S. 50.1.396 ; 7 décembre 1858, D. P. 59.1.31 ; 22 mars 1859, D. P. 59.1.112 et 22 mai 1911, R. P., n. 12389.

Ce qui d'ailleurs n'a pas empêché la jurisprudence de décider dans différents cas (biens rentrés dans l'hérédité, ignorance d'un décès par suite du défaut d'inscription sur les registres de l'état civil) que le délai commence à courir ~~non~~ du jour du décès, mais du jour de la rentrée des biens dans le premier cas et du jour où la Régie a eu connaissance du décès dans le second cas (1). Ainsi la jurisprudence refusait aux parties le bénéfice du droit commun qu'elle accordait à la Régie.

3° On pourrait aussi rappeler à l'appui de la théorie de l'Administration la discussion au Sénat qui a précédé le vote de la loi de 1912. Le 24 juin 1910, M. Pic-Paris disait, pour répondre aux objections des défenseurs de l'article 60, qui craignaient l'éventualité de nombreux procès : « Le « délai n'est pas si long ; au bout de deux ans les réclamations ne peuvent pas se produire. » Ce qui paraissait indiquer qu'on entendait soumettre à l'application de l'article 61 la prescription des actions en restitution auxquelles donnerait naissance la loi de 1912.

Il faut avouer que la thèse de l'Administration, sévèrement critiquée par les auteurs et bien que reposant sur des bases juridiques un peu fragiles (car rien, semble-t-il, ne peut suppléer au silence de la loi que le retour au droit commun), a eu la consécration de la jurisprudence de la Cour suprême, mais il faut avouer aussi que cette thèse arrive à annihiler presque entièrement la portée de la loi de 1912.

(1) Cass., 7 mai 1833, S. 33.1.512 et 5 mars 1883, D. P. 83.1.396.

Est-ce donc bien là l'esprit de la loi ? En matière de jugement d'annulation, il faudra que ce jugement soit passé en force de chose jugée avant l'expiration du délai de deux ans du jour de l'enregistrement. La Régie espère-t-elle que les tribunaux mettront plus de diligence à solutionner les demandes d'annulation dont ils seront saisis, qu'elle n'en apporte elle-même à répondre aux pétitions qui lui sont adressées ? Mais en admettant même que les parties puissent se prévaloir d'un événement ultérieur motivant la restitution des droits dès le lendemain de l'enregistrement et intenter sans délai leur action, il n'est pas du tout certain qu'elles seront en mesure, avant l'expiration du délai de deux ans, d'opposer à l'Administration un jugement définitif.

Ce n'était vraiment pas la peine alors de réclamer pendant plus d'un siècle contre l'iniquité contenue en l'article 60, pour arriver à la loi de 1912 qui, d'une part, proclame l'abolition de cette iniquité et le principe (désormais conforme au droit commun sous certaines exceptions) de la restitution des droits quand la cause de leur perception vient à cesser, mais qui, d'autre part, laisserait les parties à peu près désarmées quant à l'exercice de l'action en restitution que le manque de temps empêchera de faire aboutir.

Peut-on admettre que le législateur, après avoir accordé une action aux contribuables, leur enlève par la même loi le moyen de l'exercer ?

(1) Aubry et Rau, t. I, § 40, p. 195.

En droit civil, « on doit, dans les conventions, recher-
« cher quelle a été la commune intention des parties con-
« tractantes plutôt que de s'arrêter au sens littéral des
« termes (art. 1156) et lorsqu'une clause est susceptible de
« deux sens, on doit plutôt l'entendre dans celui avec lequel
« elle peut avoir quelque effet que dans le sens avec lequel
« elle n'en pourrait produire aucun » (art. 1157).

Sans vouloir pousser trop loin l'assimilation, car ces deux articles ne gouvernent que les conventions des parties, ne peut-on pas en tirer argument pour critiquer le système de la Régie.

« Une disposition légale, enseignent Aubry et Rau (1),
« n'est pas applicable aux cas que son texte paraît à la
« vérité comprendre, mais qui se trouvent exclus par son
« esprit. *Cessante ratione juris, cessat ejus dispositio*. Si,
« en général, on ne doit pas restreindre une loi conçue
« en termes généraux, il est cependant permis de le faire
« lorsque son application, dans toute l'étendue de ses ter-
« mes et sans distinction, dépasse évidemment son but
« ou se trouve en opposition manifeste avec son
« motif. » D'autres auteurs ont indiqué un autre mode
d'interprétation des lois.

« Un autre procédé, disent-ils, est l'interprétation qui
« est puisée dans les motifs sur lesquels se fonde la loi et
« qui recherche la pensée du législateur, sa volonté intime
« et le but qu'il s'est proposé d'atteindre... Il faut toujours

(1) Aubry et Rau, t. I, § 40, p. 195.

« adopter l'interprétation qui fait produire un effet à la « loi (1). »

Il est de toute évidence que le but essentiel de la loi de 1912 a été d'accorder aux parties le bénéfice de la restitution et en même temps de les mettre en mesure d'exercer utilement l'action en résultant. Or, comment expliquer que cette action née de la loi de 1912, qui modifie si profondément un principe fiscal inscrit dans la loi de frimaire, serait régie quant à sa durée et à son point de départ par l'article 61 de cette loi de frimaire dont l'application paraît devoir se limiter aux cas qui y sont spécifiés. Nous savons bien que la loi de 1912 prend la place de l'article 60 et est incorporée dans la loi de frimaire, mais que la loi de 1912 a un objet : substituer au principe de non restitution des droits régulièrement perçus le principe de restitution de ces mêmes droits et c'est tout. Vouloir rattacher ce nouveau principe à la loi de frimaire qui édictait un principe diamétralement opposé, n'est-ce pas un anachronisme juridique ou tout au moins fiscal ?

Quand la Régie vient soutenir que l'article 61 s'applique à tous les droits perçus, régulièrement ou non, sous le prétexte que l'ancien article 60, après avoir prohibé la restitution des droits régulièrement perçus, a ajouté « sauf les cas prévus par la présente », elle n'apporte rien à l'appui de sa thèse. Il est parfaitement admissible que le point de départ de la prescription soit le jour de la perception : 1° en

(1) *Rép. gén. du droit français*, Vis *Lois et décrets*, n. 365 et 386.

ce qui concerne les droits ayant fait l'objet d'une perception irrégulière ; 2° et en ce qui concerne les droits régulièrement perçus dans les deux hypothèses prévues dans la loi de frimaire et qui constituent les seules exceptions à l'article 60 ; et la raison en est très simple, c'est que dans l'un comme dans l'autre de ces cas, les parties peuvent mettre en mouvement leur action aussitôt la perception effectuée, leur droit est né du fait même de cette perception, et assigner un autre point de départ eût été anti-juridique. C'est donc à ces seuls cas que doit s'appliquer l'article 60.

Devant le mutisme observé par la loi de 1912 quant à la prescription, il semble qu'il faille se reporter à l'article 2257 du Code civil qui dit : « La prescription ne court point à l'égard d'une créance qui dépend d'une condition, jusqu'à ce que la condition arrive », et conclure que la prescription ne commence à courir contre les contribuables que du jour où se produit l'événement ultérieur motivant la restitution.

Avant la loi de 1912, M. Wahl disait déjà :

« La prescription biennale de la demande en restitution court, d'après la loi, du jour de l'enregistrement. Nous considérons comme certain néanmoins, et sauf bien entendu les textes contraires, que dans les hypothèses où le droit à la restitution naît seulement à une époque postérieure, la prescription ne court que de cette époque. C'est l'application du droit commun sur le point de

« départ des prescriptions (art. 2257, C. civ.) (1). »

Et M. Wahl faisait remarquer qu'avec la théorie fiscale il pouvait très bien arriver que la prescription fût accomplie avant que l'action du créancier ait pris naissance.

Avant lui, M. Demante s'exprimait ainsi :

« Dans ces deux cas (expropriation pour cause d'utilité
« publique et transmission d'office), la restitution est auto-
« risée à raison d'un événement ultérieur et cependant la
« prescription court à partir de la perception. C'est une
« disposition tellement exorbitante que malgré le texte
« formel de ces deux lois, il a fallu plusieurs arrêts pour
« en fixer l'interprétation. Dira-t-on que le législateur en
« concédant aux parties le bénéfice exceptionnel de la res-
« titution a pu convenablement en subordonner l'effet à
« des conditions arbitraires ? Une telle apologie serait un
« blâme (2). »

Et pour remonter jusqu'au témoignage de Bosquet :

« La seconde exception, dit-il, est pour les droits qui ont
« été légitimement payés et qui, par l'événement de l'anéan-
« tissement de la cause qui les avait produits, sont dans le
« cas d'être restitués ; jusqu'à cet anéantissement la partie
« n'est pas plus fondée à demander la restitution qu'elle
« ne l'aurait été à refuser le paiement lorsqu'il a été
« acquitté et comme la prescription ne court point contre
« celui qui ne peut agir, il s'en suit que les deux années

(1) Wahl, t. II, n. 460.

(2) Demante, t. II, n. 835.

« ne courent dans cette espèce que du jour que la partie a
« pu régulièrement former sa demande en restitution (1). »

La théorie de Bosquet était en parfaite harmonie avec le droit commun.

L'Administration, nous l'avons vu plus haut, justifie pour partie l'interprétation qu'elle a donnée de la loi de 1912, au moyen des débats qui l'ont précédée, mais on pourrait, semble-t-il, lui rétorquer l'argument et dire : Si le premier paragraphe de la proposition Durand qui a abouti à la loi de 1912 et qui stipulait que « par dérogation
« à l'article 60... seront restituables dans le délai prévu
« par l'article 61 de la même loi », a disparu de la loi de 1912, n'est-ce pas que le législateur a voulu que la prescription fût soumise au droit commun et eût par conséquent pour point de départ le jour où, comme le dit Bosquet, la partie sera en mesure de faire valoir son droit.

Certes le projet élaboré à la suite de la proposition Bisseuil était mieux inspiré en faisant partir le délai de prescription à compter de la date de la décision judiciaire.

Le point de départ de la prescription étant invariablement fixé au jour du paiement des droits, il sera dans la majeure partie des cas impossible aux parties de faire aboutir leur action dans le délai de deux ans, puisqu'elles ne pourront mettre en mouvement cette action que lorsqu'un fait nouveau l'aura fait naître et que ce fait nouveau se produira vraisemblablement longtemps après la per-

(1) Bosquet, *v° Restitution*, p. 502.

ception, peut-être même après l'expiration du délai de prescription.

En matière d'annulation, et nous comprenons dans ce cas aussi bien l'annulation proprement dite que la résolution, la rescision ou la révocation, on peut dire qu'avec les lenteurs de la procédure, jamais le jugement d'annulation n'aura acquis force de chose jugée dans les deux ans de l'enregistrement de l'acte annulé, la procédure fut-elle même commencée aussitôt après l'enregistrement.

En matière d'erreur, souvent cette erreur ne pourra pas être reconnue avant l'expiration des deux ans. Un testament modifiant la dévolution légale d'une succession est découvert plus de deux ans après la déclaration, les héritiers se trouvent immédiatement forclos ; on peut dire que leur action est morte-née.

La loi de 1912 contient donc une lacune considérable, elle manque son but ; elle a été vivement critiquée dès sa naissance et est apparue comme une œuvre inachevée. La préoccupation budgétaire du législateur, puisque c'est d'elle seule en somme que s'occupe la Régie dans son interprétation, l'a rendue d'avance inefficace et cependant les restitutions auxquelles elle aurait pu donner ouverture chaque année sont peu de chose en face du produit annuel de l'enregistrement et ne sont rien en face de l'énormité du budget de l'Etat. Le principe supérieur d'équité et de loyauté, en même temps que de droit commun, doit l'emporter sur toute autre considération et la préoccupation

budgétaire doit passer au second plan et devrait même disparaître.

Sans doute on ne peut laisser l'Administration sous le coup d'une menace permanente de restitution ; il faut limiter la prescription, mais il faut que cette prescription soit raisonnablement assez longue pour que dans la généralité des cas les parties puissent faire sanctionner leur droit.

TROISIÈME PARTIE

PRESCRIPTIONS ÉDICTÉES PAR LA LOI DU 31 JANVIER 1914

CHAPITRE PREMIER

PROPOSITIONS ANTÉRIEURES. TRAVAUX PRÉPARATOIRES

TEXTE ET BUT DE LA LOI

La loi du 18 janvier 1912 a paru si incomplète qu'il a fallu immédiatement songer à modifier l'article 61 de la loi de frimaire an VII d'après lequel, prétendait l'Administration, le délai de prescription de l'action en restitution que venait de reconnaître aux parties cette loi de 1912 courait invariablement du jour de l'enregistrement.

Aussi dès le 4 mars 1912 M. Durand, auteur de la proposition qui aboutit à la loi de 1912 déposa-t-il une nouvelle proposition de loi dont la disposition principale est ainsi conçue :

« Par dérogation à l'article 61 de la loi du 22 frimaire
« an VII, il y a prescription pour toute demande en rem-

« boursement des droits d'enregistrement régulièrement
« perçus, dont la restitution motivée par des événements
« ultérieurs n'est pas prohibée par la loi du 18 janvier
« 1912 : 1° après dix ans à compter du jour de l'enregis-
« trement ; 2° après une année à partir du jour où les
« droits sont devenus restituables.

« Néanmoins la prescription continue à être régie par
« l'article 61 pour les demandes en restitution qui s'ap-
« pliquent à des perceptions régulières, faites avant la
« promulgation de la présente loi. »

Cette proposition n'abrogeait pas l'article 61, elle ne fai-
sait qu'y déroger et encore seulement quant aux percep-
tions régulières motivant la restitution, effectuées posté-
rieurement à la loi. De même l'article 61 continuait à s'ap-
pliquer au remboursement des perceptions irrégulières.

Elle fut renvoyée à la commission de législation fiscale.

Le 23 décembre 1912, M. Honnorat, député, déposait à
son tour une nouvelle proposition ainsi conçue :

« L'article 61, n° 1, de la loi du 22 frimaire an VII est
« complété comme suit. S'il s'agit d'un droit devenu exi-
« gible par la réalisation d'un fait ou d'un événement posé
« térieur à la perception, le délai de deux ans courra du
« jour où l'Administration de l'enregistrement aura eu
« régulièrement connaissance de ce fait ou de cet événe-
« ment ou de l'acte, jugement ou arrêt. Les parties seront
« également non recevables dans le délai de deux ans de la
« réalisation du fait ou de cet événement ou de la rédac-
« tion de l'acte, jugement ou arrêt, pour toute demande
« en restitution des droits perçus antérieurement. »

Le mérite de la proposition Honnorat est de mettre à peu près sur le même pied l'Administration et les contribuables.

Dans sa séance du 2 juillet 1913, la commission de législation fiscale a refondu les deux propositions en une seule, mais en s'inspirant plutôt de la proposition Honnorat. Le projet fut rapporté à la Chambre par M. Durand (1) et au Sénat par M. Poulle (2) et la loi, votée par la Chambre le 21 juillet 1913 et par le Sénat le 23 janvier 1914, fut promulguée le 31 janvier 1914 et publiée au *Journal officiel* du 6 février 1914.

La loi du 31 janvier 1914 est ainsi conçue :

Article unique. — « Les dispositions suivantes sont
« introduites dans la loi du 22 frimaire an VII où elles
« prendront la place de l'article 61 qui est abrogé.

« Il y a prescription pour la demande des droits :

« 1° Après un délai de deux ans à compter du jour de
« l'enregistrement d'un acte ou d'un autre document ou
« d'une déclaration qui révéleraient suffisamment l'exi-
« gibilité de ces droits, sans qu'il soit nécessaire de recou-
« rir à des recherches ultérieures ;

« 2° Après un délai de deux ans à compter du jour de
« l'enregistrement s'il s'agit d'une fausse évaluation de re-
« venu et pour la constater par voie d'expertise ;

« 3° Après dix ans à compter du jour de l'enregistre-

(1) *J. off.* du 11 juillet 1913, Annexe 2977.

(2) *J. off.* du 20 décembre 1913, Annexe 466.

« ment s'il s'agit d'une omission de biens dans une déclara-
« tion de succession ;

« 4° Après dix ans à compter du jour du décès pour les
« successions non déclarées.

« Il n'est pas dérogé aux dispositions de l'article 26 de
« la loi du 8 juillet 1852, ni à celles qui ont établi des pres-
« criptions plus courtes que celles fixées ci-dessus.

« Toutefois et sans qu'il puisse en résulter une prolon-
« gation des délais, les prescriptions prévues tant par les
« numéros 3 et 4 qui précèdent que par l'article 26 de la
« loi du 8 juillet 1852 seront réduites à deux ans à comp-
« ter du jour de l'enregistrement d'un écrit ou d'une déclara-
« tion qui révéleraient suffisamment l'exigibilité des
« droits, sans qu'il soit nécessaire de recourir à des re-
« cherches ultérieures.

« L'action en restitution est prescrite après un délai de
« deux ans à partir du paiement des droits simples, des
« droits en sus et des amendes.

« Néanmoins, en ce qui concerne les droits régulière-
« ment perçus après la promulgation de la présente loi
« et dont la restitution n'est pas prohibée par la loi du
« 18 janvier 1912, l'action en remboursement sera pres-
« crite :

« 1° Après cinq ans à compter du jour de l'enregistre-
« ment ;

« 2° Après une année à compter du jour où les droits
« sont devenus restituables.

« Les prescriptions seront interrompues par des deman-

« des signifiées et enregistrées avant l'expiration des délais, mais elles seront acquises irrévocablement si les poursuites commencées sont discontinuées pendant une année sans qu'il y ait d'instances devant les juges compétents, quand même le premier délai pour la prescription ne serait pas expiré.

« Sont maintenues les prescriptions établies par l'article 40 de la loi du 28 avril 1816, par l'article 13 de la loi du 23 août 1871, par la loi du 25 février 1901 et par le paragraphe 2 de l'article 4 de la loi du 30 janvier 1907.

« Sont abrogés en ce qu'ils ont de contraire à la présente loi l'article 9 de la loi du 29 janvier 1831, l'article 58, § 3, de la loi du 3 mai 1841 et l'article 14, § 3, de la loi du 25 juin 1841. »

Ainsi la loi de 1914 va plus loin que ne le demandaient les propositions Durand et Honnorat, elle abroge totalement l'article 61 de la loi de frimaire ; rien ne subsiste de cet article, il est remplacé par des dispositions nouvelles.

Elle apparaît comme le complément indispensable de la loi de 1912 qui sans elle aurait été à peu près totalement inefficace, puisque le délai accordé aux parties pour faire sanctionner leur droit était manifestement trop court. Non que la loi de 1914 soit parfaite, mais sa nécessité a paru tellement évidente qu'elle a suivi de près celle qu'elle avait pour but de compléter.

Dans son Instruction 3395 en date du 3 février 1914, la Régie a donné une interprétation de cette loi.

Le texte de la loi de 1914 comprend quatre parties :

La première détermine la prescription de l'action de la Régie en recouvrement des droits ;

La deuxième détermine la prescription de l'action des contribuables en restitution des droits ;

La troisième concerne le mode d'interruption de la prescription ;

La quatrième précise celles des lois édictant des prescriptions en matière fiscale qui sont ou maintenues ou abrogées.

Bien que la première partie relative à la prescription de l'action de la Régie en recouvrement des droits ne rentre pas dans notre sujet, puisque ce sujet est spécial à la restitution des droits, nous en ferons quand même une étude, mais une étude dans les grandes lignes, qui puisse tenir dans le cadre modeste que nous nous sommes assigné.

CHAPITRE II

PREScription OPPOSABLE A LA RÉGIE

L'article de loi, fondamental en matière de prescription des droits d'enregistrement, est l'article 61 de la loi du 22 frimaire an VII, ainsi conçu :

« Il y a prescription pour la demande des droits savoir :
« 1° après deux années à compter du jour de l'enregist-
« trement s'il s'agit d'un droit non perçu sur une dispo-
« sition particulière dans un acte ou d'un supplément de
« perception insuffisamment faite ou d'une fausse évalua-
« tion dans une déclaration et pour la constater par voie
« d'expertise... ; 2° après trois années, aussi à compter du
« jour de l'enregistrement, s'il s'agit d'une omission de
« biens dans une déclaration faite après décès ; 3° après
« cinq années à compter du jour du décès, pour les suc-
« cessions non déclarées... »

La loi de frimaire contient un autre article (art. 17) qui fixe à un an du jour de l'enregistrement du contrat le délai pendant lequel la Régie peut demander l'expertise des immeubles transmis à titre onéreux.

Postérieurement, des lois, dont certaines sont des modifications expresses à l'article 61, ont édicté d'autres prescriptions ; nous allons rappeler ces différentes lois :

1^o La loi du 16 juin 1824, article 14, décide que la prescription de deux ans établie par l'article 61 s'applique tant aux amendes de contravention aux dispositions de la loi de frimaire qu'aux amendes pour contraventions aux lois sur le timbre et sur les ventes de meubles, mais qu'elle ne commencera à courir que « du jour où les pré-
« posés auront été mis à portée de constater les contra-
« ventions au vu de chaque acte soumis à l'enregistre-
« ment ou du jour de la présentation des répertoires à
« leur visa » ;

2^o La loi du 18 mai 1850, article 11, a porté à dix ans la prescription en matière de successions non déclarées ;

3^o Aux termes de l'article 26 de la loi du 8 juillet 1852, « les droits de mutation par décès des inscriptions de
« rentes sur l'Etat et les peines encourues en cas de retard
« ou d'omission de ces valeurs dans la déclaration des
« héritiers, légataires ou donataires ne seront soumis qu'à
« la prescription de trente ans » ;

4^o La loi du 28 février 1872, article 8, a établi une prescription de trois mois pour l'expertise des fonds de commerce ayant fait l'objet d'une mutation à titre onéreux ;

5^o La loi du 25 février 1901 a édicté diverses prescriptions :

Trois mois, pour l'expertise des fonds de commerce transmis par décès (art. 11) ;

Un an, pour l'insuffisance d'évaluation en valeur vénale d'immeubles transmis à titre gratuit et dont la destination n'est pas de procurer un revenu (art. 12) ;

6° La loi du 30 janvier 1907, article 4, a porté à dix ans la prescription en matière d'omission dans les déclarations de successions et en matière d'inexactitudes dans les attestations ou déclarations du passif.

En dehors des prescriptions établies par la loi de frimaire et les lois qui l'ont modifiée, le droit commun reprenait son empire et, en l'absence d'un texte spécial, c'est la prescription trentenaire qui s'appliquait (1).

Si l'article 61 édictait la prescription biennale quand il s'agit de suppléments de droits à percevoir, il entendait que l'acte lui-même sur lequel ces suppléments étaient dus ait été présenté à la formalité et dans ce cas le délai de deux ans courait du jour de cette formalité. Mais quand cet acte n'avait pas été enregistré, quand il s'agissait d'un droit devenu exigible à raison d'un fait survenu après l'enregistrement, la prescription trentenaire était substituée à la prescription biennale. La Régie eût pu avoir connaissance de l'exigibilité des droits, elle avait quand même trente ans pour faire sa réclamation. Il fallait que l'acte donnant ouverture aux droits constituât lui-même le titre de la convention passible de ces droits. C'est ce qu'a reconnu la Cour de cassation constamment (ou à peu près, car elle s'est départie de sa doctrine pendant quelques années avant 1875) par de nombreux arrêts dont

(1) Cass., 22 avril 1909, *R. P.*, n° 11927 et 19 juin 1912, *R. P.*, n. 12627.

les principaux sont ceux du 2 décembre 1873 (1), 8 avril 1903 et 22 avril 1909 (2).

Il y avait en somme deux espèces de droits : les uns dus sur l'acte lui-même comme conséquence de la formalité, et qui n'ayant pas été perçus se prescrivaient par deux ans du jour de l'enregistrement, et les autres dus seulement à l'occasion de cet acte, c'est-à-dire les droits qui ne sont pas dus pour son enregistrement lui-même, mais qui se rapportent à un acte ou à une convention préexistante dont le second acte révèle seulement l'existence ; ces droits ne se référant pas à une perception entamée par l'enregistrement de l'acte lui-même constituaient des droits principaux prescriptibles par trente ans (3).

La loi de 1914 n'a pas voulu que les contribuables pussent continuer à rester aussi longtemps exposés à une réclamation et elle a décidé que quand un document quelconque aurait suffisamment révélé à la Régie l'exigibilité d'un droit, la prescription serait réduite à deux ans à partir de la date de l'enregistrement de l'acte ou de la déclaration qui aura révélé cette exigibilité à la Régie.

« Désormais, dit l'Instruction 3395, l'action en recouvrement des droits est soumise d'une manière générale « à la prescription biennale. »

La loi s'est montrée très large sur la nature de l'acte.

(1) S. 74.1.225.

(2) R. P., n. 11927. — Voir encore Seine, 25 novembre 1907, R. P., n. 11590.

(3) Note à la suite de l'arrêt de 1873.

révélateur ; qu'il s'agisse d'un acte proprement dit, authentique ou sous seings privés, civil, judiciaire ou extrajudiciaire, ou de tout autre document, dès lors que ce document a été présenté à la formalité, la loi est applicable, sous une condition, c'est que cet acte, ce document, révèlent suffisamment l'exigibilité du droit.

Mais que faut-il entendre par révélation suffisante ? car il importe de remarquer que la loi a pris soin d'ajouter « sans qu'il soit besoin de recourir à des recherches ultérieures ».

Il faut que l'acte, la déclaration, le document présentés à l'enregistrement contiennent dans leur contexte même l'indication du fait générateur du droit, mais une indication assez précise, assez complète pour que la Régie puisse mettre sans délai en mouvement l'action en recouvrement, sans être obligée de compléter par des recherches personnelles l'insuffisance de cette indication : il faut, mais il suffit que l'exigibilité soit évidente et que le receveur ait été à même de la découvrir dans l'acte.

La Régie a cru devoir exiger davantage.

« Il est indispensable, explique l'Instruction 3395, pour que cette prescription commence à courir, non seulement que l'Administration ait eu légalement connaissance de l'exigibilité des droits, mais encore :

« 1° Que cette exigibilité ait été révélée par un acte, un écrit ou une déclaration soumis à la formalité de l'enregistrement ;

« 2° Qu'elle résulte de cet acte, de cet écrit ou de cette

« déclaration même, sans qu'il soit nécessaire de recourir
« à des recherches ultérieures et par conséquent de rap-
« procher ces documents d'autres écrits ou déclarations
« et à *fortiori* de faits ou de circonstances parvenus à la
« connaissance de l'Administration. »

Nous savons bien que les alinéas 3 et 8 de la loi de 1914 ont été calqués sur l'article 14 de la loi du 16 juin 1824 qui évite la prescription de deux ans pour les amendes et droits en sus et que la jurisprudence qui s'est établie sur cet article exige que la Régie ait été mise à même de réclamer son droit par des énonciations suffisamment explicites et non qu'elle soit avertie par de simples indices (1).

Il semble toutefois que l'interprétation de la Régie soit un peu étroite, puisqu'elle se refuse même à faire un simple rapprochement. Ainsi un individu décède laissant sa femme commune en biens et des héritiers ; postérieurement à la déclaration de la succession souscrite par ces derniers, la femme renonce à la communauté. Quelque temps après, les héritiers font entre eux le partage de la succession et y expliquent que les biens à partager qui dépendaient de la communauté leur appartiennent pour la totalité par suite de la renonciation à cette communauté. Evidemment, cette énonciation dans le partage ne fera pas ressortir qu'il y a forcément un droit supplémentaire à payer ni quel sera le montant du supplément. Le receveur n'aura qu'à consulter la déclaration de succession,

(1) Cass., 9 décembre 1868, S. 69.1.135 ; 2 décembre 1873, S. 74.1.225 et 22 avril 1909, R. P., n. 11927.

mais en tout cas le partage lui aura révélé suffisamment qu'il est survenu un fait nouveau pouvant motiver l'exigibilité d'un droit, car si l'acte produit doit contenir par lui-même la révélation suffisante de cette exigibilité, il n'est nullement nécessaire qu'il contienne les éléments nécessaires à la détermination du montant du droit ; la Régie peut, en vertu de l'article 16 de la loi de frimaire, contraindre les parties à souscrire une déclaration estimative ou à défaut évaluer elle-même le montant du droit.

Il existe une différence entre le simple rapprochement et les recherches ultérieures. Dans le cas d'un rapprochement, la Régie découvre immédiatement ce qu'elle a à connaître, elle va droit à la source ; ainsi dans l'exemple que nous venons de citer de renonciation à communauté, si la Régie doit consulter la déclaration de succession, elle sait où sa démarche doit se faire. Le préposé, dans ce cas, ne fera pas plus une recherche qu'il n'en fait une en consultant le cours officiel de la Bourse pour contrôler le cours des valeurs soumises à l'impôt. En cas de recherches, au contraire, elle peut être embarrassée sur la voie à suivre pour la faire aboutir. Ainsi une personne vend un fonds de commerce, la vente ne contient pas l'origine de propriété, il est certain que si la Régie veut connaître la mutation antérieure qui a rendu le vendeur propriétaire du fonds, elle a à faire de véritables recherches et dans ce cas la prescription biennale ne serait pas applicable.

En matière de déclaration de succession, qu'il s'agisse d'une omission ou d'une succession non déclarée, la pres-

cription de dix ans est maintenue et commence à courir du jour de la déclaration dans le premier cas et du jour du décès dans le second, mais si sous la législation antérieure ce délai était invariable même si l'Administration avait eu connaissance du décès ou de l'omission, il n'en est plus de même avec la loi de 1914 qui déclare que seule la prescription biennale est applicable et court du jour de l'enregistrement d'un écrit ou d'une déclaration révélant suffisamment l'exigibilité des droits, et à la condition que l'Administration ne soit pas obligée, la loi le répète, de recourir à des recherches ultérieures. Ainsi l'inventaire ou le partage qui contiennent les éléments de l'actif successoral apportent à la Régie la révélation suffisante de la mutation par décès, alors que les relevés des décès qui lui sont envoyés par les mairies ne peuvent servir de base à la prescription biennale, puisque ces relevés, bien qu'entre les mains de la Régie, ne sont pas soumis à la formalité et que le point de départ est le jour de cette formalité. Il doit en être de même en matière d'omission, car la Régie n'a qu'un simple rapprochement à faire entre l'inventaire ou le partage et la déclaration de succession. Et bien que l'article 26 de la loi du 8 juillet 1852 qui édicte la prescription de trente ans en ce qui concerne les droits dus à raison de la mutation des rentes sur l'Etat ait été maintenu, la prescription biennale est seule applicable, quand un acte quelconque a révélé à la Régie l'existence de ces rentes.

Mais quel sera le point de départ de la prescription si le partage ou l'inventaire sont enregistrés avant la déclara-

ration de succession ; sera-ce la date de cet enregistrement ? La loi répond « à compter du jour de l'enregistrement ». Mais ce n'est guère admissible, car elle ajoute « d'un écrit « qui révélerait l'exigibilité des droits » ; or les droits ne *sont* pas encore exigibles, ils ne le *seront* qu'à l'expiration du délai de six mois. Il semble bien que pour servir de base à la prescription biennale et à son point de départ, il faille que l'acte révélateur soit soumis à la formalité après que les droits sont devenus exigibles. Et nous pensons que les deux ans ne commenceront à courir que du jour de la déclaration ou au plus tard à partir de l'expiration des six mois, puisqu'alors seulement la Régie est armée d'un droit de poursuite.

La loi de 1914 a pris, ce semble, un soin inutile en disant qu'en matière de déclaration de succession, la réduction à deux ans des prescriptions de dix ans ou de trente ans ne pourrait avoir pour effet d'augmenter ces délais de dix ans ou de trente ans, qui constituent des prescriptions maxima.

En ce qui concerne les fausses évaluations, la loi de 1914 s'exprime clairement ; désormais la prescription biennale s'applique, mais exclusivement quand il s'agit d'une fausse évaluation de revenu ; s'il y a pu avoir un doute avec l'article 61 qui parlait des fausses évaluations sans préciser, ce doute n'existe plus, car l'article 61 est abrogé. Donc, en cas d'insuffisance d'évaluation mobilière, c'est la prescription trentenaire qui s'applique et, comme le dit l'Instruction 3395, « exceptionnellement la prescription

« biennale, dans le cas où l'insuffisance lui serait révélée « par l'enregistrement d'un acte ou autre document ». Il en sera ainsi notamment en matière de valeurs de Bourse, le receveur devant percevoir en se basant sur la coté officielle.

Il est évident qu'en dehors des cas prévus par la loi, la prescription trentenaire de droit commun continue à s'appliquer. Ainsi cette prescription est seule opposable à la Régie pour la preuve de la réalisation de la condition suspensive, à moins qu'un document présenté à la formalité ne fasse connaître que cette réalisation est un fait accompli ; il doit en être de même au cas où la déclaration estimative des parties peut varier selon les événements ultérieurs.

La loi de 1914 n'a pas dérogé, elle le dit expressément, aux dispositions de l'article 26 de la loi du 8 juillet 1852 qui, comme nous l'avons vu plus haut, vise les mutations par décès des rentes sur l'Etat ni aux lois qui ont établi des prescriptions plus courtes que celles qu'elle édicte, lesquelles prescriptions plus courtes résultent des lois que nous avons rappelées plus haut (L. du 28 février 1872, art. 8 ; L. du 25 février 1901, art. 11 et 12) ; de la loi du 27 juillet 1900, article 5, pour la preuve des insuffisances et dissimulation de sommes ou valeurs ayant servi de base à la perception de la taxe hypothécaire (deux ans du jour de la formalité) et de la loi du 27 février 1912, article 4, pour les insuffisances et dissimulations dans les actes soumis au droit proportionnel de 0 fr. 20 0/0 par la

loi du 28 avril 1893, c'est-à-dire les partages, actes de société, contrats de mariage, etc... (deux ans à partir de l'enregistrement de l'acte lui-même et non à partir de l'enregistrement d'un acte postérieur).

Il importe de remarquer que la loi de 1914 ne concerne que les droits d'enregistrement et ne s'applique pas aux pénalités qui restent régies par l'article 14 de la loi du 16 juin 1824 que nous avons rappelé plus haut.

CHAPITRE III

PRESCRIPTION DE L'ACTION EN RESTITUTION

NOTIONS GÉNÉRALES

Aux termes de l'ancien article 61 de la loi de frimaire, l'action du trésor en recouvrement des droits non perçus sur un acte soumis à la formalité se prescrivait par deux ans à compter du jour de l'enregistrement et l'article 61 ajoutait : « Les parties sont également non recevables « après le même délai pour toute demande en restitution « des droits perçus. »

Ainsi la prescription opposable aux parties pour l'action en restitution était de deux ans et avait comme point de départ le jour même de l'enregistrement.

La loi du 18 janvier 1912, qui a admis le principe de la restitution des droits régulièrement perçus, n'a édicté aucune prescription spéciale relative à l'action qui naissait de ce principe et nous avons vu, en faisant la critique de cette loi sous la deuxième partie, que la Régie, soutenue en cela par la jurisprudence de la Cour suprême qui avait décidé que la prescription de l'ancien article 61 s'appliquait aussi bien aux droits régulièrement perçus qu'aux droits irrégulièrement perçus, avait conclu du silence de la loi que la restitution, dont le principe venait d'être

proclamé, était soumise à la prescription de l'article 61, d'où l'impossibilité presque absolue pour les parties de profiter du bénéfice de la loi, puisque dans la majorité des cas, l'action à leur profit ne prenait naissance que par suite d'un événement pouvant survenir après même l'extinction de la prescription de deux ans.

La proclamation du principe de la restitution des droits n'était plus en concordance avec le maintien du point de départ fixé par l'article 61 dont l'abrogation ou tout au moins la modification devenait une nécessité inéluctable si l'on voulait que la loi de 1912 eût sa raison d'être et pût produire quelque effet. La Régie l'a reconnu dans son Instruction n° 3395 : « Ainsi la modification apportée à « l'article 61 apparaît comme le complément et la conséquence logique et nécessaire de l'abrogation de l'article 60. »

Le 9^e alinéa de la loi de 1914 s'exprime ainsi : « L'action « en restitution est prescrite après un délai de deux ans à « partir du paiement des droits. »

C'est bien en principe le maintien de la prescription biennale, car la règle générale est celle-ci : Après deux ans expirés du jour de leur encaissement, les droits ne sont plus restituables, qu'il s'agisse des droits simples, des droits en sus et des pénalités. Il semble que la loi ait voulu rétablir la distinction qui malgré le système de la Régie paraissait résulter de l'ancien article 60 entre les droits régulièrement perçus et les droits irrégulièrement perçus ; car ces derniers restent soumis à la prescription

biennale, ce qui s'explique parfaitement puisque les parties peuvent agir et actionner la Régie dès le lendemain de la perception, tandis que pour les droits régulièrement perçus, c'est-à-dire ceux que la loi de 1912 a voulu, sous certaines exceptions et conditions, faire bénéficier de la restitution que l'ancien article 60 leur refusait, la loi de 1914 édicte deux prescriptions spéciales :

L'une de 5 ans, à compter du jour de l'enregistrement ;

L'autre d'une année à compter du jour où les droits sont restituables.

Il ne peut y avoir aucune ambiguïté sur l'interprétation de ces prescriptions. La première, celle de cinq ans, est une prescription maxima, une prescription limite, au delà de laquelle l'action s'éteint ; mais si l'événement ultérieur qui motive la restitution survient au cours de ces cinq années, les parties ont seulement un délai d'une année à partir de cet événement pour faire valoir leur action, mais sans que, dans aucun cas, les cinq ans puissent être dépassés, de sorte que si l'événement se produit après quatre ans et demi les parties n'auront plus que six mois pour agir.

La prescription de cinq ans a un point de départ parfaitement précisé, c'est le jour de l'enregistrement de la perception des droits. Quant à l'autre, la loi dit « à compter du jour où les droits sont devenus restituables » ; aucun doute non plus ne peut exister, c'est à partir du jour où l'événement ultérieur a mis les parties à même d'intenter leur action. Mais est-il nécessaire, pour faire

courir le délai, que cet événement soit porté à la connaissance des parties ? La loi ne distingue pas et on peut répondre : le fait s'étant produit, la prescription a commencé de courir ; cependant nous verrons plus loin qu'il peut y avoir à cela quelque inconvénient.

En étudiant la loi de 1912, nous avons vu qu'il résultait de l'économie générale de cette loi que le principe de restitution qu'elle institue s'applique :

D'une part, aux droits dont un fait ultérieur (annulation ou autre) a pu anéantir la cause de perception ;

Et d'autre part, aux droits perçus par suite d'erreur de fait des parties.

Nous allons examiner comment la loi de 1914 s'adapte à ces deux catégories.

SECTION I. — Droits dont la cause est anéantie par un événement ultérieur.

La loi de 1912, après avoir précisé quelques exceptions, a admis au bénéfice de la restitution :

1° Les droits perçus sur un acte annulé, résolu ou rescindé, à la condition que l'annulation, la résolution ou la rescision ait été prononcée par un jugement ou arrêt passé en force de chose jugée ;

2° Et les droits perçus dont un événement ultérieur peut détruire la cause, indépendamment de toute constatation par le tribunal de cet événement.

En ce qui concerne les premiers, le point de départ de

la prescription d'un an sera le jour où la décision judiciaire sera définitive et aura ainsi acquis l'autorité de la chose jugée, avec cette restriction bien entendu que s'il s'est écoulé cinq ans depuis le jour de l'enregistrement de l'acte annulé avant que la décision soit devenue définitive, les contribuables seront forclos et les droits définitivement et irrévocablement acquis au trésor.

En ce qui concerne les droits dont la cause de perception peut être anéantie par un événement ultérieur autre que l'annulation judiciairement prononcée, le point de départ de la prescription d'un an ou de ce qui reste à courir de la prescription de cinq ans est le jour même où l'événement se produit et ce, indépendamment de toute autre considération, que les contribuables aient eu ou non connaissance de l'événement qui n'a pas besoin d'être constaté par un acte, mais pourvu que la date en puisse être précisée.

Evidemment dans la majorité des cas les contribuables auront eu connaissance du fait nouveau qui ouvrira leur action et pourront agir immédiatement, parce qu'ils auront été eux-mêmes parties à la décision judiciaire ou à l'acte créant ou constituant ce fait nouveau ; il en sera ainsi :

En cas de renonciation à un partage testamentaire, pour les droits perçus sur ce partage (1) ;

(1) Avant la loi de 1912, l'Administration autorisait déjà la restitution des droits perçus sur un partage testamentaire, annulé ou auquel les héritiers avaient renoncé (Maguéro, *vo Partage d'ascendants*, n. 344).

Quand, après surenchère, la seconde adjudication devenue définitive aura été prononcée au profit d'une personne autre que l'adjudicataire primitif, pour les droits perçus sur la première adjudication ;

Quand l'acquéreur, usant de la faculté que lui accordent les articles 1618 et 1620 du Code civil, s'est, en raison de l'augmentation du prix, désisté du contrat ;

En cas de renonciation à succession ou à communauté, pour les droits de mutation par décès ;

En cas de partage définitif pour les droits perçus sur la licitation dont le prix est attribué au colicitant adjudicataire.

Mais il peut arriver aussi que l'événement ultérieur se produise et qu'il soit ignoré des parties. Ainsi après le décès d'une personne, ses héritiers ont souscrit la déclaration et payé les droits, puis quelque temps après un testament est découvert qui exhérède les héritiers naturels ou bien des héritiers proches interviennent qui évincent les premiers. Dans ce cas, quel sera le point de départ de la prescription d'un an ? Sera-ce le jour où les premiers héritiers auront été touchés par la notification que leur feraient le légataire ou les héritiers plus proches ? Mais rien n'oblige ces derniers à notifier leurs qualités. La loi est formelle : « à compter du jour où les droits sont devenus « restituables ». Elle ne dit pas : « à compter du jour où « les parties ont eu connaissance que les droits sont devenus restituables ». C'est donc bien l'événement nouveau, connu ou inconnu des parties qui, par le fait même

qu'il s'est produit, a déclanché la prescription pour la faire courir. Quand les héritiers plus proches ont fait constater leur qualité dans un acte ayant date certaine, les héritiers évincés peuvent agir en restitution. Mais qu'entend-on par découverte d'un testament ? Ce ne peut être le fait matériel de cette découverte qui pourra faire courir la prescription, car rien ne serait plus vague. Nous pensons que si le testament est authentique et en l'absence d'héritier à réserve, le légataire ayant la saisine, le délai devrait courir du jour de l'enregistrement du testament ; s'il s'agit d'un testament olographe ou mystique, le délai devrait courir à partir de l'ordonnance d'envoi en possession. Assigner un autre point de départ serait arbitraire, car nous estimons que seule la prise de possession par le légataire de l'hérité peut faire naître le droit pour les héritiers évincés d'agir en restitution.

Il en sera de même en cas de révocation d'une donation pour cause de survenance d'enfants, conformément à l'article 960 du Code civil. Les parties pourront avoir cessé toute relation avec le donateur et ignorer le fait de la naissance et cependant il est évident que ce sera cette naissance qui fera courir le délai.

SECTION II. — Droits perçus par suite d'erreurs de fait.

Si la loi a édicté les deux prescriptions de cinq ans et d'une année, il ne paraît pas douteux qu'elle ait entendu ne soumettre à ces deux prescriptions que les restitutions

motivées par un événement postérieur à la perception. L'erreur de fait au contraire, qui est un fait concomittant pour ne pas dire antérieur à la perception, puisque c'est cette erreur qui sert de base à la fixation des droits, peut être rectifiée aussitôt après la perception et il semblerait inutile d'accorder aux parties un délai de cinq ans puisqu'elles peuvent agir immédiatement. Mais on aurait pu à la rigueur se demander si, au lieu de la prescription biennale, la prescription d'un an n'était pas seule applicable puisque la loi dit : « à compter du jour où les droits sont devenus restituables » ; or, les droits perçus en trop par suite d'une erreur de fait commise par les parties deviennent en effet restituables à compter du jour de la perception qui rend les parties fondées à faire leur réclamation et les arme d'une action qu'ils peuvent mettre immédiatement en mouvement.

Mais les travaux préparatoires ne laissent aucun doute à cet égard ; seules sont soumises à la double prescription les restitutions basées sur un fait postérieur à la perception ; c'est ce qu'a reconnu d'ailleurs la Régie dans son Instruction n° 3395 : « Le délai de deux ans continue à « s'appliquer à l'action en restitution des droits qui ont « été perçus conformément aux énonciations des actes ou « déclarations présentés à la formalité et dont le remboursement est demandé à raison des erreurs commises dans « ces énonciations par les parties elles-mêmes ou par « l'officier public rédacteur de l'acte enregistré. »

Qu'il s'agisse donc du chiffre erroné dans le montant

d'une condamnation prononcée par les tribunaux, de l'indication inexacte du degré de parenté ou du chiffre d'un revenu dans une donation ou dans une déclaration de succession, dans tous les cas, en somme, où il y a erreurs de fait, la prescription de deux ans est seule applicable et commence à courir du jour de l'enregistrement.

La Régie a autorisé récemment la restitution des droits de mutation par décès perçus en trop, en raison de ce que, dans la déclaration de succession, l'époux survivant avait été qualifié donataire d'un quart en propriété et d'un quart en usufruit, alors qu'il n'était que donataire de moitié en usufruit.

CHAPITRE IV

CALCUL DU DÉLAI DE PRESCRIPTION

La prescription se compte par jours et non par heures ; elle est acquise lorsque le dernier jour du terme est accompli (art. 2260 et 2261, C. civ.).

Il en résulte que le *dies a quo* n'est pas compris dans le délai et que la prescription est acquise après l'expiration du dernier jour du délai, lors même que ce jour serait un jour férié. Ainsi pour un événement survenant le 1^{er} mai 1914, la prescription d'un an sera acquise le 2 mai 1915.

D'autre part les délais de prescription étant de rigueur ne peuvent être prorogés ni par les tribunaux, ni par l'Administration (1).

(1) Maguéro, *vo Prescription*, n. 82 et s.

CHAPITRE V

INTERRUPTION DES PRESCRIPTIONS

A la différence de la suspension qui ne fait qu'arrêter le cours de la prescription sans en effacer le temps couru antérieurement au fait qui donne naissance à cette suspension, l'interruption de la prescription est la conséquence d'un fait dont l'effet est d'anéantir, de supprimer le temps qui l'a précédé.

L'article 61 *in fine* de la loi de frimaire disait : « Les prescriptions ci-dessus seront suspendues, etc... » En droit civil, les causes de la suspension de la prescription sont soit l'incapacité personnelle de celui qui a intérêt à l'invoquer, soit la circonstance qui l'empêche d'agir. Or, nous avons vu sous le chapitre troisième de la deuxième partie qu'en droit fiscal ces deux causes de suspension ne sont admises.

« L'effet suspensif, dit Maguéro, n'est d'ordinaire pro-
« duit qu'en cas de guerre, et cela, en vertu de lois et dé-
« crets spéciaux. Ainsi deux décrets des 9 septembre et
« 3 octobre 1870 ont suspendu pendant la durée de la
« guerre toutes prescriptions en matière civile (1). »

(1) Maguéro, *v° Prescription*, p. 200.

Par un arrêt du 1^{er} avril 1884 (1), la Cour de cassation a décidé que ces décrets s'appliquaient en matière d'enregistrement.

La loi de 1914 a rappelé à peu près dans les mêmes termes le dernier alinéa de l'article 61, mais elle a remplacé le mot « suspendues » par celui « interrompues ». « Les « prescriptions, dit-elle, seront interrompues par des « mandes signifiées et enregistrées avant l'expiration des « délais, mais elles seront acquises irrévocablement si les « poursuites commencées sont discontinuées (l'art. 61 dit « saut interrompues) pendant une année sans qu'il y ait « d'instances devant les juges compétents, quand même le « premier délai pour la prescription ne serait pas expiré »

Là encore il y a une grande différence entre le droit civil et le droit fiscal. Tandis qu'en matière civile, la péremption d'instance a pour effet de n'anéantir que la procédure et de laisser subsister l'action, au contraire, en matière fiscale, la péremption met à néant l'action elle-même. C'est une véritable prescription qui s'accomplit un an après la demande signifiée et enregistrée, alors même que le délai ordinaire de prescription continuerait de courir.

Sous l'empire de l'ancien article 61, il était admis que le fait seul de l'assignation devant un tribunal compétent faisait obstacle à la prescription annale.

En ce qui concerne la demande en restitution, on s'est demandé à partir de quelle époque l'acte interruptif de la

(1) Cass., R. P., n. 6328 ; Inst. 2700, § 2.

prescription, c'est-à-dire la demande elle-même en restitution signifiée et enregistrée, pourrait valablement avoir lieu ? En d'autres termes, la prescription de cinq ans commençant à courir du jour de l'enregistrement, les parties pourront-elles former leur demande avant que se soit produit l'événement ultérieur qui aura motivé la restitution ? A moins de ruiner tout le système de la loi, nous ne croyons pas possible cette manière de faire. Le droit à la restitution ne peut naître dans ce cas que de l'événement ultérieur et nous estimons qu'avant que cet événement ait eu lieu, la demande serait inopérante parce que non fondée.

Supposons maintenant que l'instance ait abouti à une condamnation : soit des contribuables à payer des droits exigibles, soit de l'Administration à restituer des droits perçus ; il s'est opéré une novation ; mais quelle sera désormais la prescription applicable ?

S'il s'agit d'une condamnation obtenue par l'Administration contre les contribuables, le droit commun, à défaut d'un texte spécial, reprend son empire et la prescription sera de 30 ans.

Mais s'il s'agit d'une condamnation obtenue par les contribuables contre l'Administration en restitution des droits, la question est plus délicate. Sera-ce la prescription de 30 ans ? Nous ne le pensons pas, car la loi du 29 janvier 1831, article 9, déclare prescriptibles par 5 ans toutes les créances contre l'Etat ; et si cette loi a été abrogée en ce qu'elle avait de contraire à la loi de 1914, cette abrogation ne peut concerner les droits devenus restituables à la suite d'une condamnation.

CHAPITRE VI

DISPOSITIONS MAINTENUES ET DISPOSITIONS ABROGÉES

PAR LA LOI DE 1914

Il nous reste à parler des dispositions que la loi de 1914 a maintenues et de celles qu'elle a abrogées.

SECTION I. — Dispositions maintenues.

Les dispositions maintenues par la loi de 1914 sont les suivantes :

1° L'article 40 de la loi du 28 avril 1816.

La loi de 1914 s'exprime ainsi : « sont maintenues les « prescriptions établies par l'article 40, etc... » Or on peut remarquer en passant que l'article 40 de la loi du 28 avril 1816 n'établit aucune prescription.

Cet article, qui constitue une des exceptions au principe posé par l'ancien article 60 de la loi de frimaire, contient :

D'une part, l'obligation par les ayants-droit de l'absent de payer les droits de mutation par décès sur les biens délaissés par celui-ci dans les six mois de l'envoi en possession.

D'autre part, le droit pour les envoyés en possession de se faire restituer les droits payés, en cas de retour de l'ab-

sent, sous la déduction de ceux afférents aux revenus qu'ils conservent. Mais quel est le délai de prescription ? Une délibération du 26 août 1820 a reconnu que « le paiement des droits fait par les héritiers prétendus des absents, n'ayant lieu qu'à titre provisoire et sous la condition tacite, mais incontestable de la restitution en cas de retour de l'absent, la prescription biennale ou toute autre en matière de perception ne peut être invoquée ».

On a assimilé dans ce cas les héritiers prétendus de l'absent aux créanciers de l'Etat conformément à l'article 9 de la loi du 29 janvier 1831 qui comprend toute espèce de créances et s'applique, par conséquent, à toutes les sommes qui peuvent être dues à un titre quelconque par l'Administration de l'enregistrement (1) ; ils ont un délai de cinq ans à partir du retour de l'absent pour obtenir la restitution des droits avancés par eux. Ainsi que nous verrons plus loin, cet article 9 de la loi du 29 janvier 1831 a bien été abrogé par la loi de 1914, mais cette abrogation ne peut concerner l'article 40 de la loi du 28 avril 1816 que la même loi de 1914 a commencé par maintenir.

En ce qui concerne les droits de mutation que les ayants-droit de l'absent doivent acquitter dans les 6 mois de l'envoi en possession, le délai de prescription opposable à la Régie pour le paiement de ces droits est de dix ans du jour de l'envoi en possession, mais si la Régie a eu con-

(1) Cons. d'Et., 2 août 1889, *R. P.*, 7309 ; Cons. d'Et., 5 février 1892, *R. E.*, 621.

naissance de la composition de tout ou partie de l'actif, conformément au 3^e alinéa de la loi de 1914, ce délai se trouvera réduit à deux ans à partir de l'enregistrement de l'acte révélateur.

2° L'article 13 de la loi du 23 août 1871.

Après avoir dit dans son article 12 que « toute dissimulation dans le prix d'une vente ou dans la soulte
« d'un échange ou d'un partage sera punie d'une amende
« égale au quart de la somme dissimulée », l'article 13 ajoute : « La dissimulation peut être établie par tous les
« genres de preuves admises par le droit commun » et les droits simples de même que l'amende du quart qui en résultent sont soumis à la prescription trentenaire; laquelle prescription serait réduite à deux ans à partir du jour où la Régie aurait pu constater la dissimulation, car la loi du 16 juin 1824 qui établit la prescription de deux ans en matière de pénalités n'est pas abrogée.

3° La loi du 25 février 1901.

Cette loi a établi diverses prescriptions qui sont toutes maintenues, savoir :

Deux ans à compter du jour de la déclaration pour les droits payés par suite de la non déduction d'une dette au sujet de laquelle le receveur aura jugé la justification insuffisante (art. 5, 1^{er} alinéa) ; pour les droits payés sur une dette non déduite et établie postérieurement par la faillite, la liquidation judiciaire ou le règlement définitif de la distribution par contribution (art. 5, 3^e alinéa), et

pour l'excédent de droits perçus à défaut de justification de l'âge de l'usufruitier (art. 14, 1^{er} alinéa) ;

Deux ans à compter du décès du précédent usufruitier en cas d'usufruit éventuel pour les droits payés en trop par le nu-propiétaire (art. 13, 4^e alinéa) ;

Cinq ans à compter du jour de la déclaration de succession pour la preuve de la simulation de dette (art. 5, 2^e alinéa) et pour l'action en recouvrement des droits et amendes exigibles par suite de l'inexactitude d'une attestation ou déclaration de dettes (art. 10).

4^e Et le paragraphe 2 de l'article 4 de la loi du 30 janvier 1907 qui a porté à 10 ans la prescription de 5 ans pour l'inexactitude d'une attestation ou déclaration de dettes, de même que pour les omissions.

SECTION II. — Dispositions abrogées.

Les dispositions abrogées par la loi de 1914 sont les suivantes :

1^o L'article 9 de la loi du 29 janvier 1831 qui a établi une prescription de cinq ans pour toutes créances contre l'Etat. Bien entendu, cet article n'est abrogé qu'en ce qu'il peut avoir de contraire aux dispositions de la loi de 1914 et sauf ce que nous avons dit dans la première section du présent chapitre au sujet de l'article 40 de la loi du 28 avril 1816.

2^o L'article 58, § 3, de la loi du 3 mai 1841, qui consti-

tuait l'une des exceptions à l'article 60 de la loi de frimaire et aux termes duquel étaient restituables dans les deux ans de la perception les droits perçus sur les acquisitions amiables lorsqu'il est justifié que les immeubles acquis sont compris dans les arrêtés de cessibilité.

3° Et l'article 14, § 3, de la loi du 25 juin 1841. Cet article 14, qui constituait également l'une des exceptions à l'article 60, décidait qu'étaient restituables les droits perçus sur une cession d'office, lorsque cette cession restait sans effet ou que le prix en était réduit et ajoutait dans son 3° paragraphe que la demande en restitution devait être faite dans les deux ans du jour de l'enregistrement du traité.

Désormais les paragraphes 3 des articles 58 de la loi du 3 mai 1841 et 14 de la loi du 25 juin 1841 sont régis quant à la restitution des droits par la loi de 1914 ; la prescription de l'action en restitution est donc de 5 ans à compter du jour de la perception des droits, sauf réduction à un an dans le cas où soit l'arrêté de cessibilité, soit la décision rendant sans effet la cession d'office ou en réduisant le prix interviendraient auparavant et rendraient ainsi les droits restituables.

Telles sont les dispositions abrogées par la loi de 1914, mais il existe d'autres dispositions au sujet desquelles il y a lieu de se poser quelques questions.

En nous reportant à la première partie de notre étude, nous voyons qu'il y avait d'autres cas où il y avait lieu à restitution des droits perçus.

D'abord la loi de frimaire en prévoyait deux :

1° L'article 48 stipule que lorsqu'une condamnation sera rendue ou un arrêté pris sur un acte enregistré, le receveur exigera le droit, si l'acte n'a pas été enregistré à son bureau ou à défaut si le jugement ou l'arrêté ne contient pas la justification de l'enregistrement antérieur de cet acte, et ce, sauf restitution dans le délai prescrit, s'il est justifié de cet enregistrement.

2° L'article 69, § 3, n° 3, soumet au droit de titre les délégations de prix dans un contrat pour acquitter des créances à termes envers un tiers sans énonciation du titre enregistré, sauf restitution dans le délai prescrit s'il est justifié de cet enregistrement.

« Dans le délai prescrit » disent ces deux articles. Ce délai ne pouvait être que celui édicté par l'article 61 de la loi de frimaire qui est abrogé et remplacé par la loi de 1914. Mais alors à quelle prescription vont être désormais soumis ces deux cas ? Contrairement à l'opinion émise par M. Défrénois (1), qui indique que la prescription d'un an est applicable sous le prétexte que dès sa perception le droit est restituable, nous estimons que seule est applicable la prescription de deux ans à compter du jour de la seconde perception pour les motifs suivants :

Le principe est que l'action en restitution est prescrite par deux ans ;

La prescription d'un an ne commence à courir que par

(1) Défrénois, *Législ. comment.*, 20 avril 1914, p. 70.

suite d'un événement postérieur à la perception, ce qui ne rentre pas dans les deux hypothèses que nous venons de rappeler ;

On peut assimiler l'oubli dans les deux cas à une erreur de fait.

Il n'en peut être de même en matière d'adjudication annulée par les voies légales ; dans son avis du 18 octobre 1808, le Conseil d'Etat ne s'est pas prononcé sur le point de savoir si la demande en remboursement devait être formée dans les deux ans de l'annulation de l'adjudication ou seulement dans les deux ans de la formalité ; mais l'arrêt de cassation, que nous avons rappelé dans la 2^e partie, du 22 mai 1911 (1), a décidé que les deux ans couraient du jour de la formalité.

Or cette prescription n'était autre que celle de l'article 61 aujourd'hui abrogé ; il y a donc lieu de soumettre désormais à la prescription de la loi de 1914 la restitution des droits perçus sur les adjudications ainsi annulées ; car dans l'espèce il s'agit bien d'un événement ultérieur, le jugement d'annulation ; ce jugement, devenu définitif, fait courir la prescription annale, sans que les cinq ans du jour de la perception des droits sur l'adjudication puissent être dépassés.

Quant à la restitution des droits perçus sur les actes préparatoires aux ventes judiciaires d'immeubles, la loi du 23 octobre 1884 dit dans son article 4, § 2, que le receveur

(1) *R. P.*, n. 12389.

qui a enregistré le jugement ou le procès-verbal d'adjudication doit faire la restitution des sommes comprises dans l'état taxé, dans les vingt-trois jours de l'adjudication, mais cette loi ne contient aucune disposition relative à la prescription de la demande en restitution ; il y avait donc lieu d'appliquer la prescription de cinq ans concernant toutes les créances sur l'Etat en général, édictée par l'article 9 de la loi du 29 janvier 1831. Or nous venons de voir que cet article, en ce qu'il a de contraire à la loi de 1914, a été abrogé. Il ne paraît donc pas douteux qu'il faille dorénavant soumettre l'action en restitution de ces sortes de droits à la prescription annale qui commencera à courir du jour de l'adjudication, car cette adjudication constitue bien l'événement postérieur qui rend les droits restituables.

CHAPITRE VII

DOMAINE ET POINT DE DÉPART D'APPLICATION DE LA LOI DE 1914

I. — La loi de 1914 ne parle que des droits d'enregistrement ; elle est donc spéciale aux droits et taxes ayant le caractère de droits d'enregistrement, droits d'hypothèques spécifiés par la loi du 24 mars 1806, taxes d'assurance, droits de transmission prévus par la loi du 23 juin 1857, c'est-à-dire à ceux qui étaient soumis à l'article 61 de la loi de frimaire ; elle est par conséquent inapplicable aux droits de timbre et taxe sur le revenu qui, bien que recouvrés par l'Administration de l'enregistrement, restent régis par les dispositions qui leur sont propres.

II. — La double prescription de cinq ans et d'un an, en ce qui concerne la restitution des droits, ne s'applique qu'aux droits dont la perception est postérieure à la promulgation, la loi le déclare expressément.

Quant aux prescriptions opposables à la Régie, les prescriptions non encore accomplies à la date de la promulgation de la loi sont soumises aux dispositions qu'elle contient. Si la Régie avait eu antérieurement à cette promulgation la révélation d'un droit exigible, la prescrip-

tion biennale partirait non de la date de l'enregistrement de l'acte, mais bien de la date de la promulgation de la loi (1).

(1) Instruction n. 3395.

CHAPITRE VIII

NÉCESSITÉ D'UNE DEMANDE EN RESTITUTION

Quand il s'agit d'une perception irrégulière, l'Administration, qui par l'intermédiaire de son préposé a commis une faute, se trouve dans l'obligation de la réparer et n'a pas à attendre d'avoir été saisie de la réclamation du contribuable. Mais la situation est différente en matière de droits régulièrement perçus. Là le préposé a fait une exacte application de la loi et si postérieurement il survient une cause motivant la restitution, c'est au contribuable à faire connaître cette cause à l'Administration. Mais dans quelle forme cette notification à l'Administration devra-t-elle être faite ? L'Instruction n. 3337, qui a interprété la loi de 1912, indique que c'est au moyen d'une pétition dans laquelle le réclamant sera tenu, s'il s'agit d'erreurs de fait, d'établir l'erreur à l'aide des moyens de preuve compatibles avec la procédure admise en matière d'enregistrement et s'il s'agit de l'annulation, de la résolution ou de la rescision d'un contrat, de rapporter la preuve que la décision judiciaire dont il se prévaut est définitive.

Bien que la pétition se présente comme le mode ordinaire de la demande, il n'est pas douteux que les parties

peuvent immédiatement recourir au droit commun en procédant par une assignation devant le tribunal ; la demande, au moyen de l'assignation, s'imposerait même dans le cas où la prescription serait sur le point de s'accomplir parce que, à la différence de la pétition, elle est une cause interruptive de prescription, à la condition bien entendu qu'elle ait été non seulement signifiée, mais encore enregistrée conformément au 13^e alinéa de la loi de 1914.

MONTANT DE LA RESTITUTION.

La restitution comprendra la totalité ou partie seulement des droits, selon que la cause de la perception aura disparu en totalité ou en partie et dans ce dernier cas, dans la proportion où cette cause aura disparu. Mais si la cause a disparu en totalité, l'Administration pourra-t-elle retenir le droit fixe à titre de salaire de la formalité ? Il semble qu'elle devrait pouvoir le retenir, puisque l'acte a été enregistré par le fait des parties et que d'ailleurs il s'agit de droits régulièrement perçus ; cependant l'Administration a elle-même reconnu dans son Instruction 3337 qu'il n'y avait pas lieu d'opérer cette retenue pour salaire pour le motif que la loi ne contient aucune réserve à cet égard.

Quant au timbre de la pétition, il est restituable s'il s'agit de droits irrégulièrement perçus par suite d'une erreur imputable au receveur, mais il n'est pas restituable quand

il s'agit de droits dont la perception a été régulière (art. 42 de la loi du 29 mars 1897).

Le trésor doit-il tenir compte aux contribuables des intérêts de la somme à restituer à partir de la mise en demeure ou de l'assignation ? Une jurisprudence constante s'est établie dans le sens de la négative et a reconnu que la Régie ne peut être condamnée au paiement des intérêts moratoires des sommes qu'elle a indûment perçues.

« Attendu, dit un arrêt de cassation du 7 février 1877, « qu'aucun impôt direct ou indirect ne pouvant être augmenté, ni diminué, ni modifié qu'en vertu d'une loi expresse, ledit jugement a commis un excès de pouvoir, « faussement appliqué et par conséquent violé l'article 1153 « du Code civil en condamnant l'Administration au paiement des intérêts, à compter du jour de la demande de « la somme dont la restitution était ordonnée (1).

La Cour suprême a statué dans des cas où il s'agissait de droits irrégulièrement perçus ; pour les mêmes motifs qui paraissent suffisants et pourrait-on dire à plus forte raison doit-on supposer qu'il ne peut être dû d'intérêts moratoires sur le montant de la restitution des droits dont la perception a été régulière.

Cependant M. Wahl (2) a critiqué cette jurisprudence.

« On n'hésitait pas dans l'ancien droit, dit-il, à appliquer en matière de droits fiscaux le principe d'après

(1) S. 77.1.131 et R. P., 4591. Voir aussi Cass., 5 mars 1867, S. 67.1.136, et 22 novembre 1875, R. P., 4290.

(2) Wahl, t. II, n. 865 et 866.

« lequel la demande en justice faisait courir les intérêts.
« Il paraît donc juste aujourd'hui encore de décider, con-
« trairement à la jurisprudence de la Cour de cassation,
« que les intérêts courent au profit de la Régie, dès la de-
« mande en justice, la contrainte ou toute autre mise en
« demeure conformément à l'article 1153 du Code civil.
« Nous n'avons d'autre argument à faire valoir, mais il
« est suffisant, que le principe d'après lequel le droit fiscal
« obéit aux règles du droit civil..... Comme la dette des
« parties vis-à-vis du trésor et pour les mêmes motifs, la
« dette du trésor vis-à-vis des parties est considérée comme
« ne portant pas d'intérêt, même à partir de la mise en
« demeure ou de la demande. »

Il résulte nettement de la loi de 1914 que les droits en sus et les amendes bénéficient de la restitution. Doit-on voir là une application de la maxime *Accessorium sequitur principale* ? Mais il y a là une distinction à faire. Pour être restituable, il est indispensable que les droits en sus et les amendes aient été perçus comme conséquence directe des seules énonciations de l'acte lui-même (dissimulation, insuffisance d'évaluation) ; il devrait, semble-t-il, en être autrement si l'acte avait été présenté par l'officier ministériel à la formalité, après l'expiration du délai, et l'amende encourue pour cette contravention, indépendante en somme de l'acte lui-même et constituant une faute professionnelle, ne devrait pas être restituable.

DES PERSONNES QUI PEUVENT DEMANDER LA RESTITUTION.

L'action en restitution appartient d'abord à celles des parties qui ont acquitté les droits (ou à leur mandataire spécial) à l'exclusion des autres parties ; ainsi l'acquéreur qui a payé les frais de vente a seul qualité pour agir (1), à moins, bien entendu, que la vente ait été faite contrat en mains, c'est-à-dire nette de frais pour l'acquéreur.

Cette action appartient également, conformément au droit commun (art. 1166, C. civ.), aux créanciers de la partie qui a acquitté les droits, sans avoir besoin de son consentement ni d'une autorisation de justice (2).

Les officiers ministériels eux aussi ont qualité pour exercer l'action ; ce sont :

1° Les notaires qui, étant personnellement tenus, conformément à l'article 29 de la loi du 22 frimaire an VII, au paiement des droits sur les actes passés devant eux, doivent avoir comme corollaire le droit de demander le cas échéant la restitution des droits perçus sur ces mêmes actes (3) ; mais il est évident qu'il ne s'agit que des actes auxquels le notaire a prêté son ministère et non des déclarations de succession qu'il a pu dresser comme mandataire tacite des parties.

Le notaire n'a pas à justifier que les droits ont été avan-

(1) Seine, 29 juin 1842, *J. E.*, 13.031 et 26 août 1871, *J. E.* 19.118.

(2) Cass., 23 janvier 1849, *J. E.*, 14.659, *Inst. gén.*, 1857.2.

(3) Cass., 5 février 1810 et 1^{er} mars 1825, *J. E.*, 8017, *Inst. gén.*, 1328.

cés par lui ou qu'il n'en a pas été remboursé (1) ; sa seule qualité de notaire rédacteur suffit, qu'il soit encore ou non en exercice (2).

2° Les huissiers, d'après le même article 29 de la loi de frimaire, étant comme les notaires obligés d'acquitter les droits sur les actes de leur ministère, ont également le droit d'en demander la restitution (3).

3° Quant aux avoués qui ne sont que des mandataires tacites ou gérants d'affaires de leurs clients en avançant les droits dus par ceux-ci et qui ne sont pas légalement obligés à faire cette avance, ils n'ont pas qualité pour agir en restitution (4).

(1) Seine, 22 juillet 1839, Maguéro, v° *Restitution*, n. 467.

(2) Solutions des 6 mai et 13 juin 1833.

(3) Solution du 21 octobre 1868.

(4) Solution du 29 août 1865.

CHAPITRE IX

CRITIQUE DE LA LOI DU 31 JANVIER 1914

Nous ne reviendrons pas sur les critiques que nous avons eu l'occasion de faire au cours de notre étude, au sujet de la loi des 18 janvier 1912 et au sujet de la loi du 31 janvier 1914, mais cette dernière loi appelle une dernière observation : en matière de restitution de droits régulièrement perçus, la loi a édicté la double prescription de cinq ans et d'une année.

Il n'y a rien à dire de la prescription d'une année, puisque conformément au droit commun cette prescription a pour point de départ le jour où les droits sont devenus restituables, c'est-à-dire à partir du jour où les parties peuvent mettre en mouvement leur action. De ce jour, rien ne peut paralyser cette action, si ce n'est l'inertie des parties et nous en concluons que le délai de cette prescription est suffisant.

Il n'en est pas de même de la prescription maxima de cinq ans. Nous nous rendons parfaitement compte de l'importance qu'il y a à ne pas apporter dans les recettes budgétaires des troubles continuels et de la nécessité de pouvoir consolider ces recettes au bout d'un certain temps, mais le délai de cinq ans nous paraît insuffisant. On pour-

rait appeler ce délai un délai négatif puisqu'il court même contre les parties qui sont dans l'impossibilité d'agir. Il peut arriver fréquemment, en matière d'annulation par exemple, que cette annulation ait été prononcée, mais il faudra en outre que la décision judiciaire ait acquis, avant l'expiration des cinq ans, l'autorité de la chose jugée.

Le principe d'une prescription maxima est bon en soi, surtout, il faut le dire, quand il s'agit des finances publiques, mais ici le délai est trop court ; il faudrait que la prescription fût de dix ans ; d'ailleurs un délai de dix ans est accordé à l'Administration pour la réclamation des droits dus par suite d'une omission dans la déclaration de succession et en matière de successions non déclarées ; il n'y a pas de bonnes raisons à faire valoir pour justifier une différence de situation entre les contribuables et l'Administration et accorder à celle-ci un délai double de celui accordé aux contribuables.

Vu :

Le Président de la Thèse,
Albert WAHL.

Vu :

Le Doyen,
F. LARNAUDE.

Vu et permis d'imprimer :

Le Vice-Recteur de l'Académie de Paris,
L. LIARD.

TABLE DES MATIÈRES

	Pages
INTRODUCTION	3

PREMIÈRE PARTIE

PRINCIPE DE LA NON RESTITUTION DES DROITS D'APRÈS L'ARTICLE 60 DE LA LOI DU 22 FRIMAIRE AN VII

CHAPITRE PREMIER

SECTION I. — <i>Etude du principe et conditions d'application</i> . .	13
Première condition	14
Deuxième condition.	22
Troisième condition	34
SECTION II. — <i>Limite du principe</i>	38

CHAPITRE II. — **Exceptions au principe de la non resti-** **tution** 39

SECTION I. — *Exceptions prévues par la loi de frimaire.* . . 39

SECTION II. — *Exceptions résultant de lois postérieures.* . . . 41

§ 1. — Adjudications judiciaires d'immeubles annulées
par les voies légales 41

§ 2. — Biens d'un absent dont le retour est constaté. . 42

§ 3. — Acquisitions amiables d'immeubles compris ulté-
rieurement dans les arrêtés de cessibilité. . . 45

§ 4. — Cessions d'offices. 47

§ 5. — Adjudications judiciaires d'immeubles dont le
prix ne dépasse pas 2.000 francs 51

§ 6. — Exceptions résultant de la loi du 25 février 1901. 54

DEUXIÈME PARTIE

PRINCIPE DE LA RESTITUTION DES DROITS D'APRÈS
LA LOI DU 18 JANVIER 1912

CHAPITRE PREMIER. — Propositions antérieures et travaux préparatoires. — Texte et but de la loi.	61
CHAPITRE II. — Domaine et point de départ d'application de la loi de 1912.	72
SECTION I. — Actes révoqués ou résolus dont les droits ne sont pas restituables. — Exceptions au principe.	73
§ 1. — Donations entre vifs révoquées.	76
§ 2. — Actes et contrats grevés d'une condition résolutoire	80
§ 3. — Résolution de vente pour défaut de paiement du prix.	84
§ 4. — Exercice du réméré.	85
SECTION II. — Actes annulés dont les droits sont restituables.	86
§ 1. — Rescision d'un contrat pour cause de lésion	88
§ 2. — Annulation d'une vente pour cause de vices cachés.	89
§ 3. — Cas généraux	90
SECTION III. — § 1. — Comment et par qui doit être constatée l'annulation.	91
§ 2. — Sens du mot « Acte ». Jugements annulés ou réformés.	97
SECTION IV. — Evénements ultérieurs autres que l'annulation judiciaire et motivant la restitution.	101
Renonciation à communauté ou à succession	102
Modifications dans la dévolution d'une succession	103
Partage après licitation.	104
Partage après déclaration	106
Adjudication à un colicitant après surenchère	106
Vente d'immeubles	107
Erreurs de fait	107
SECTION V. — Du droit perçu sur les jugements ou arrêts d'annulation.	110
CHAPITRE III. — Critique de la loi de 1912.	116

TROISIÈME PARTIE

**PRESCRIPTIONS ÉDICTÉES PAR LA LOI
DU 31 JANVIER 1914**

CHAPITRE PREMIER. — Propositions antérieures et travaux préparatoires. — Texte et but de la loi.	129
CHAPITRE II. — Prescription opposable à la Régie.	135
CHAPITRE III. — Prescription de l'action en restitution. Notions générales.	146
SECTION I. — Droits dont la cause est anéantie par un événement ultérieur.	149
SECTION II. — Droits perçus par suite d'erreurs de fait.	152
CHAPITRE IV. — Calcul du délai de prescription.	155
CHAPITRE V. — Interruption des prescriptions.	156
CHAPITRE VI. — Dispositions maintenues et dispositions abrogées.	159
CHAPITRE VII. — Domaine et point de départ d'application de la loi de 1914.	167
CHAPITRE VIII. — Nécessité d'une demande en restitution. — Montant de la restitution. — Des personnes qui peuvent demander la restitution.	169
CHAPITRE IX. — Critique de la loi de 1914.	175

THE HISTORY OF THE

REIGN OF THE

EMPEROR

OF THE

EMPEROR

OF THE

EMPEROR

OF THE

EMPEROR

OF THE

EMPEROR

OF THE

EMPEROR

OF THE

EMPEROR

OF THE

EMPEROR

OF THE

EMPEROR

OF THE

EMPEROR

OF THE

Imp. J. Thevenot, Saint-Bizier (Haute-Marne).
